



FORMAÇÃO

Casos práticos de IVA e novas regras de faturação

EVE0419





FICHA TÉCNICA

Título: Casos práticos de IVA e novas regras de faturação

Autor: Jorge Carrapiço e Fernando Roriz

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2019

Impresso por ACD PRINT, Lda em novembro de 2019

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



ÍNDICE

1.ª Parte - Casos práticos de IVA

Siglas e abreviaturas	7
1. Introdução	11
2. Transmissão de bens de investimento	13
2.1. Casos práticos	13
2.2. Desenvolvimento do tema	13
2.3. Resolução dos casos práticos.....	15
3. Transmissão de bens imóveis durante o período de regularização	16
3.1. Casos práticos	16
3.2. Desenvolvimento do tema	16
3.3. Resolução dos casos práticos.....	21
4. Opção pela autoliquidação do IVA nas importações	22
4.1. Casos práticos	22
4.2. Desenvolvimento do tema	22
4.3. Resolução dos casos práticos.....	23
5. Isenção do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens	25
5.1. Casos práticos	25
5.2. Desenvolvimento do tema	25
5.2.1. Requisitos atualmente exigidos.....	26
5.2.2. As novas exigências de prova a partir de 01/01/2020	27
5.3. Resolução dos casos práticos.....	30
6. Fornecimento de bens com instalação ou montagem.....	31
6.1. Casos práticos	31
6.2. Desenvolvimento do tema	31
6.3. Resolução dos casos práticos.....	32
7. Vendas efetuadas através de plataformas digitais	33
7.1. Casos práticos	33
7.2. Desenvolvimento do tema	33
7.2.1. Vendas a sujeitos passivos.....	33
7.2.2. O regime das vendas à distância	34
7.2.2.1. Enquadramento atual.....	34
7.2.2.2. Vendas à distância de bens provenientes de países terceiros ...	38
7.3. Resolução dos casos práticos.....	44



8. Operações triangulares	52
8.1. Casos práticos	52
8.2. Desenvolvimento do tema e resolução dos casos práticos	52
9. Operações relativas a bens que não entram no território nacional	55
9.1. Casos práticos	55
9.2. Desenvolvimento do tema e resolução dos casos práticos	55
10. A localização das prestações de serviços.....	57
10.1. Casos práticos.....	57
10.2. Desenvolvimento do tema	59
10.2.1. As regras gerais de localização das prestações de serviços.....	59
10.2.2. As exceções às regras gerais.....	62
10.2.2.1. As exceções comuns às duas regras gerais.....	63
10.2.2.2. As exceções específicas da regra de localização das prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos	63
10.2.3. Prestações de serviços descritas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA	63
10.3. Resolução dos casos práticos	64
11. Os serviços prestados por via eletrónica	66
11.1. Conceito de serviços prestados por via eletrónica	66
11.2. Local de tributação	71
11.3. Casos práticos relativos a serviços prestados por via eletrónica.....	72
11.4. Regime Especial - Mini Balcão Único (MOSS)	77
11.4.1. Âmbito de aplicação do regime	77
11.4.2. Opção pelo regime em Portugal.....	80
11.4.3. Obrigações dos sujeitos passivos que optem pelo MOSS.....	80
11.4.3.1. Obrigação de pagamento	81
11.4.3.2. Obrigação de registo, alteração e cessação	82
11.4.3.3. Obrigação de submissão de declaração periódica	82
11.4.4. Casos práticos relacionados com o MOSS	83
12. Prestações de serviços de alojamento local com recurso a plataformas digitais .	
13. Tributação de bens em segunda mão adquiridos no território nacional.....	88
13.1. Casos práticos.....	91
13.2. Desenvolvimento do tema	91
13.3. Resolução dos casos práticos	100
14. Tributação de bens em segunda mão adquiridos noutros Estados membros.....	104
14.1. Casos práticos.....	104
14.2. Desenvolvimento do tema	105
14.2.1. Enquadramento legal	105
14.2.2. Opções do fornecedor comunitário	107
14.2.3. As várias alternativas de aquisição de viaturas usadas	113



14.2.4. Expressões que devem constar das faturas.....	114
14.3. Resolução dos casos práticos	118
14.4. Análise esquemática das várias hipóteses na transmissão de bens em segunda mão.....	123
15. Regularização do IVA dos créditos vencidos a partir de 01/01/2013	124
15.1. Créditos de cobrança duvidosa	126
15.1.1. Alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.....	126
15.1.2. Alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.....	133
15.2. Créditos incobráveis	134
15.2.1. Nos processos de execução	135
15.2.2. Nos processos de insolvência com caráter limitado.....	136
15.2.3. Nos processos de insolvência com caráter pleno	137
15.2.4. Nos processos especiais de revitalização (PER).....	138
15.2.5. No SIREVE	138
15.2.6. No Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE).....	139
15.3. Formalismos a observar nos créditos vencidos a partir de 01/01/2013....	140
15.4. Disposições comuns aos créditos vencidos a partir de 01/01/2013.....	140
15.5. Créditos não considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa.....	142
15.6. Consequências da transmissão da titularidade dos créditos.....	142
15.7. Consequências da recuperação, total ou parcial, dos créditos	143
15.8. Casos práticos.....	143

2.ª Parte - Novas regras de faturação

Introdução.....	149
16. Novos Conceitos introduzidos pelo Decreto-Lei nº 28/2019, de 15 de fevereiro..	151
16.1. Casos práticos.....	151
16.2. Desenvolvimento do tema.....	151
16.3. Resolução dos casos práticos.....	151
17. Obrigação/dispensa de emissão de faturas.....	157
17.1. Casos práticos.....	157
17.2. Desenvolvimento do tema.....	158
17.3. Resolução dos casos práticos.....	163
18. Delimitação de competências em matéria de faturação (artigo 35º-A do CIVA).	167
18.1. Casos práticos.....	169
18.2. Desenvolvimento do tema.....	169
18.3. Resolução dos casos práticos.....	172
19. Elementos obrigatórios nas faturas (Artigo 36º do CIVA)	176
19.1. Casos práticos.....	176



19.2. Desenvolvimento do tema.....	176
19.3. Resolução dos casos práticos.....	177
20. Faturas simplificadas, bilhetes e registos (artigo 40º do CIVA)	178
20.1. Casos práticos.....	178
20.2. Desenvolvimento do tema.....	178
20.3. Resolução dos casos práticos.....	182
21. Obrigações de utilização de programas informáticos de faturação certificados pela AT.....	183
21.1. Casos práticos.....	184
21.2. Desenvolvimento do tema.....	184
21.3. Resolução dos casos práticos.....	184
22. Faturação por via eletrónica.....	187
22.1. Casos práticos.....	189
22.2. Desenvolvimento do tema.....	191
22.3. Resolução dos casos práticos.....	199
23. Emissão de faturas sem papel.....	209
23.1. Casos práticos.....	209
23.2. Desenvolvimento do tema.....	210
23.3. Resolução dos casos práticos.....	212
24. Arquivo	213
24.1. Casos práticos.....	213
24.2. Desenvolvimento do tema.....	213
24.3. Resolução dos casos práticos.....	222
25. Comunicações previstas no DL 28/2019.....	224
25.1. Casos práticos.....	224
25.2. Desenvolvimento do tema.....	225
25.3. Resolução dos casos práticos.....	229
26. Código Único do Documento e QR Code.....	233
26.1. Casos práticos.....	233
26.2. Desenvolvimento do tema.....	233
26.3. Resolução dos casos práticos.....	235
Bibliografia	237



SIGLAS E ABREVIATURAS

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira
BCE - Banco Central Europeu
B2B - Business to Business
B2C - Business to Consumer
CE - Comunidade Europeia
CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
DL - Decreto-Lei
EM - Estado membro
ISV - Imposto sobre Veículos
IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado
JOUE - Jornal Oficial da União Europeia
MOSS - Mini One Stop Shop
NIF - Número de identificação fiscal
OE - Orçamento do Estado
PER - Processo Especial de Revitalização
PME - Pequena e média empresa
RERE - Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
TJCE - Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia
TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia
TN - Território nacional
UE - União Europeia
VIES - Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA



I PARTE



1. INTRODUÇÃO

A OCC, atenta às dificuldades que os contabilistas certificados têm evidenciado nas reuniões livres, bem como nas questões que têm vindo a colocar ao consultório técnico, entendeu que seria oportuno organizar uma ação de formação eventual onde se procedesse, de uma forma prática, à análise de um conjunto de casos no domínio do IVA.

A opção tomada foi a de abordar os casos onde têm sido sentidas, com maior intensidade, as dificuldades antes referidas e proceder ao seu enquadramento legal, com o objetivo de encontrar as soluções mais adequadas para os mesmos, tendo presente a legislação e a doutrina vigentes.

A abordagem de cada um dos temas tratados começa com a apresentação de casos práticos, com os quais se pretende despertar a atenção dos contabilistas certificados, procedendo-se, de seguida, à análise da teoria que lhes está subjacente e, fundamentalmente, à análise dos normativos legais aplicáveis, muito particularmente o Código do IVA e o RITI, de forma a encontrar a solução mais adequada para cada um deles, tal como sucede na atividade diária dos profissionais da contabilidade.

A ideia fundamental é, assim, associar ao “saber” o “saber fazer”.

Como na resolução dos casos apresentados não podemos descurar a fundamentação legal das questões e a referência às decisões administrativas existentes sobre a matéria, o presente manual será, necessariamente, bastante mais extenso do que a apresentação que vai ser efetuada, mas o objetivo pretendido é deixar aos contabilistas certificados um documento que lhes permita, em caso de necessidade, fundamentar as decisões que têm de assumir no dia-a-dia da sua atividade.

Atendendo à duração da ação de formação, houve muitos temas que não puderam ser contemplados, ficando, no entanto, aberta a possibilidade de organização de uma nova ação do mesmo tipo, caso os contabilistas certificados se pronunciem favoravelmente sobre a utilidade da presente ação e manifestem interesse na organização de ações do mesmo tipo.



2. TRANSMISSÃO DE BENS DE INVESTIMENTO

2.1. Casos práticos

Qual o enquadramento em IVA dos casos a seguir apresentados, sabendo-se que alguns se encontram isentos de IVA, havendo, porém, outros que não beneficiam de qualquer isenção.

1.º caso

Alienação, por parte de um fabricante de mobiliário, de uma máquina por ele utilizada desde 2005, ano em que a adquiriu em estado de nova.

2.º caso

Alienação, por um fabricante de calçado enquadrado no Regime Normal do IVA de uma viatura ligeira de mercadorias adquirida em 2010.

3.º caso

Alienação, por uma oficina de reparação de automóveis enquadrada no Regime Normal do IVA de uma viatura ligeira mista adquirida em 2009 a um particular.

4.º caso

Alienação, por um contabilista certificado enquadrado no Regime Normal do IVA, de uma viatura ligeira de passageiros adquirida em estado de nova em 2008.

5.º caso

Alienação, por um confeccionador de artigos têxteis enquadrado no Regime Normal do IVA de uma máquina de costura adquirida em 2009 a um revendedor de bens em segunda mão, que indicou na fatura “IVA - Bens em segunda mão”.

Nota: Ver a solução no ponto 2.3.

2.2. Desenvolvimento do tema

As transmissões de bens de investimento constituem operações sujeitas a IVA, podendo, no entanto, beneficiar da isenção prevista no n.º 32 do artigo 9.º do CIVA, que abrange:

- As transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução;
- As transmissões cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.



Nas transmissões de bens de investimento não pode ser aplicado o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, uma vez que este regime apenas pode incidir sobre bens usados adquiridos para revenda, ou seja, a bens com a natureza de inventários.

De referir, no entanto, que as transmissões de bens de investimento podem não constituir transmissões de bens, nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA, quando integrados numa cessão, a título oneroso ou gratuito, de estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente.

Em relação à isenção do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA tem sido entendimento da AT que no caso de bens mencionados no artigo 21.º, para que a isenção se aplique é necessário que o sujeito passivo demonstre que suportou IVA no momento da aquisição, devendo o imposto constar da fatura de aquisição, de forma expressa ou incluído no preço.

Assim, se estiver em causa uma viatura de turismo e esta tiver sido adquirida a um particular, ou a outra empresa que tenha utilizado esta isenção ou a um revendedor que tenha aplicado o regime de bens em segunda mão, a posterior transmissão dessa viatura não poderá beneficiar da referida isenção, tendo o vendedor de liquidar IVA, o qual não será dedutível para o adquirente, face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

Face ao descrito, se uma viatura de turismo for transacionada sucessivamente entre sujeitos passivos do regime normal que não são revendedores:

- O primeiro, que adquiriu a viatura em estado de novo, beneficia da isenção do n.º 32 do artigo 9.º na sua alienação.
- O segundo, cujo documento de aquisição refere que não suportou IVA na compra, já não poderá invocar a isenção do n.º 32 do artigo 9.º, tendo, consequentemente, de liquidar IVA.
- O terceiro, já consegue demonstrar que suportou IVA na compra e, por isso, a venda que vier a efetuar beneficia da isenção do n.º 32 do artigo 9.º.
- O quarto já não pode beneficiar dessa isenção ... e, assim, sucessivamente.



2.3. Resolução dos casos práticos

Em face do que antecede, a resolução dos casos apresentados no ponto 2.1 é a seguinte:

1.º caso

A transmissão da máquina não está isenta de IVA, em virtude de não lhe aproveitar qualquer isenção prevista no CIVA, designadamente a do n.º 32 do seu artigo 9.º.

2.º caso

Atendendo à atividade desenvolvida pela empresa de calçado, a isenção contemplada no n.º 32 do artigo 9.º do CIVA apenas é aplicável às transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos dos artigos 20.º ou 21.º do mesmo Código.

Por isso, a venda da viatura ligeira de mercadorias está sujeita a IVA.

3.º caso

Tendo a viatura sido adquirida a um particular, essa aquisição foi efetuada sem IVA, não podendo, por isso, a sua transmissão beneficiar da isenção do n.º 32 do seu artigo 9.º.

4.º caso

A isenção do n.º 32 do seu artigo 9.º apenas pode aproveitar às transmissões de viaturas de turismo em relação às quais o sujeito passivo possa comprovar que pagou IVA na sua aquisição e que esse IVA não pôde ser deduzido por força do disposto no n.º 1 do artigo 21.º.

Uma vez que neste caso se verificam estas condições, a venda da viatura está isenta de IVA nos termos do n.º 32 do seu artigo 9.º.

5.º caso

Neste caso a viatura foi adquirida a um revendedor de bens em segunda mão, que indicou na fatura “IVA - Bens em segunda mão”. Ora, esta expressão não significa que o preço praticado incluía IVA, mas apenas que o revendedor utilizou o regime da margem de lucro. Por força disso, a venda da máquina de costura pelo confeccionador de artigos têxteis não pode beneficiar da isenção do n.º 32 do artigo 9.º.



3. TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS DURANTE O PERÍODO DE REGULARIZAÇÃO

3.1. Casos práticos

1.º caso

Dada a escassez de encomendas com que se tem debatido, uma empresa têxtil com sede em Braga, enquadrada no Regime Normal Mensal, e que se mantém em atividade, alienou no mês de outubro de 2019, a uma Associação, enquadrada no artigo 9.º do CIVA, um dos armazéns que possui no território nacional, por si construído e cujas obras de construção foram concluídas em julho de 2013, tendo sido ocupado de imediato.

Sabendo-se que, com essa construção, foi deduzido IVA no montante de € 200 000,00, terá a empresa têxtil de, relativamente à venda do armazém, proceder à regularização do IVA que deduziu?

2.º caso

Por ter reduzido significativamente a sua atividade, uma empresa têxtil, com sede em Guimarães, enquadrada no Regime Normal Mensal, arrendou um dos seus armazéns, em cuja construção, que ficou concluída em março de 2015, suportou IVA no montante de € 24 000,00, a uma empresa de distribuição de produtos alimentares, igualmente enquadrada no Regime Normal Mensal, mediante contrato de arrendamento celebrado em setembro de 2019, válido pelo período de três anos.

Não tendo renunciado à isenção consignada no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, terá a empresa de Guimarães de, relativamente ao ano de 2019, efetuar alguma regularização do IVA que deduziu na construção do armazém?

Nota: Ver a solução no ponto 3.3.

3.2. Desenvolvimento do tema

Além de se encontrarem sujeitos às regularizações a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º, os bens de investimento encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no artigo 24.º, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate, respetivamente, de bens móveis ou imóveis.

Estes prazos contam-se, para os bens móveis, a partir do ano de início da utilização dos bens e para os bens imóveis, a partir do ano de ocupação do bem.



No que se refere aos bens imóveis, o período de regularização é de 20 anos ⁽¹⁾, período esse de aplicação genérica, independentemente do período de vida útil de tais bens.

Quando durante o período de regularização (5 ou 20 anos) haja lugar à transmissão de bens de investimento, a regularização será efetuada de uma só vez, relativamente ao período ainda não decorrido, considerando-se que:

- Os bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no período a regularizar (caso na venda haja liquidação de IVA, que é geralmente o caso), gerando uma regularização a favor do sujeito passivo;
- Os bens estão afetos a uma atividade totalmente não tributada no caso dessas transmissões estarem isentas nos termos do n.º 30 (imóveis) ou do n.º 32 do artigo 9.º (bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta ou bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com a exclusão desse direito nos termos do n.º 1 do artigo 21.º), havendo que efetuar a competente regularização a favor do Estado.

Haverá ainda lugar a regularização quando os bens imóveis, relativamente aos quais tenha havido dedução de imposto (total ou integral), sejam afetos a fins alheios à atividade da empresa, bem como quando ocorra a cessação da atividade durante o período de regularização.

Quando os bens sejam afetos a fins alheios à atividade da empresa, a regularização anual corresponderá a 1/20 do IVA deduzido por cada ano civil completo em que se verificar a afetação (n.º 1 do artigo 26.º).

Após estas considerações, analisemos o seguinte exemplo:

Em 2016 um sujeito passivo adquiriu um imóvel, relativamente ao qual suportou e deduziu IVA no valor de € 20 000, por ter havido renúncia à isenção. Em dezembro de 2018 destinou esse imóvel a fins habitacionais, situação que ainda se mantém.

Em 2018 não há lugar a qualquer regularização, uma vez que a não utilização em fins da empresa não abrangeu um ano civil completo.

Mas em relação a 2019, se o imóvel estiver afeto a fins habitacionais até 31 de dezembro, terá de efetuar a seguinte regularização, a incluir no campo 41 da declaração periódica de dezembro (ou do 4.º trimestre) de 2019:

$$20\,000 : 20 = 1000 \text{ (IVA a entregar ao Estado)}$$

Este procedimento deverá repetir-se em cada ano em que se mantiver a afetação do imóvel a fins habitacionais, até ao final dos 20 anos do período de regularização.

¹ Aplicável aos bens imóveis cuja aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido a partir da data da entrada em vigor do DL n.º 31/2001, de 08 de fevereiro (ou seja, 13/02/2001), mantendo-se a aplicação do regime anterior, isto é, de 10 anos, relativamente às situações ocorridas até àquela data.



NOTA: Esta regularização só é obrigatória quando a afetação se verifique durante um ano civil completo, conforme resulta da redação do artigo 26.º (*“durante 1 ou mais anos civis completos”*) o que poderá originar que, quando se verifiquem afetações temporárias, por períodos inferiores a um ano, esta regularização não tenha de ser efetuada.

Ocorrendo a cessação de atividade durante o período de regularização, a regularização deverá ser efetuada nos termos do n.º 5 do artigo 24.º (n.º 3 do artigo 26.º).

No caso de sujeitos passivos mistos:

- Se houver liquidação de IVA na venda, quer estejam em causa bens móveis ou imóveis - considera-se que os bens foram afetos a uma atividade totalmente tributada, pelo período por decorrer até ao termo do período de regularização;
- Se, estando em causa bens imóveis, a venda for isenta - considera-se que o imóvel foi afeto a uma atividade totalmente não tributada pelo período restante, até que se esgote o período de regularização.

No caso de sujeitos passivos do regime normal que cessem a atividade, o problema só se coloca no caso da transmissão, com isenção de IVA, de imóveis que conferiram o direito à dedução no momento da aquisição - neste caso considera-se que o imóvel é afeto a uma atividade totalmente não tributada pelo período restante.

As regularizações do n.º 5 do artigo 24.º, referidas anteriormente, são também aplicáveis aos bens de investimento, no caso de passagem do regime normal a regimes de isenção incompleta, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 54.º - nestes casos, no momento da mudança de regime, regulariza-se a favor do Estado o IVA, proporcionalmente ao período ainda não decorrido, até que se esgote o período de regularização.

Outras regularizações

As regularizações do n.º 5 do artigo 24.º são também aplicáveis pelos sujeitos passivos que não têm restrições ao nível do direito à dedução, no caso de alienação, com isenção de IVA, de bens imóveis que conferiram o direito à dedução, caso em que terão de efetuar uma regularização a favor do Estado.

No caso de haver liquidação de IVA na venda do imóvel, por ter havido renúncia à isenção do n.º 30 do artigo 9.º do CIVA, não haverá regularizações a fazer.



Regularizações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro

O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, introduziu diversas alterações ao CIVA e aprovou o Regime de renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis.

Para além das alterações introduzidas no regime até então em vigor, constante do revogado Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de agosto, o referido Decreto-Lei n.º 21/2007 introduziu também alterações às regularizações previstas nos artigos 24.º, 25.º e 26.º do CIVA ⁽²⁾. Face a essas alterações, passaram a ter de ser efetuadas também as seguintes regularizações:

- De harmonia com o n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, a regularização do n.º 5 desse artigo tem ainda aplicação, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve, aquando da compra/construção/realização de outras despesas de investimento com eles relacionadas, dedução total ou parcial do IVA suportado, quando ocorra uma das seguintes situações:
 - a) O sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;
 - b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º ou nos n.ºs 3 e 4 do artigo 55.º;
 - c) O imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º ⁽³⁾.

Nestes casos, no momento em que aconteça algum dos factos acabados de indicar, regulariza-se, a favor do Estado, o IVA, proporcionalmente ao período ainda não decorrido, até que se esgote o período de regularização. Claro está que só haverá regularizações relativamente aos bens que ainda estejam dentro do período de regularização (5/20 anos).

- Nos termos do n.º 2 do artigo 26.º do CIVA, a regularização prevista no n.º 1 do mesmo artigo será também de efetuar no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve lugar à dedução total ou parcial do IVA suportado na compra/construção/realização

² Basicamente foram transpostas para o CIVA as regularizações que constavam anteriormente do Decreto-Lei n.º 241/86.

³ Se após a locação isenta o imóvel for objeto de utilização pelo sujeito passivo exclusivamente no âmbito de operações que conferem direito à dedução, então é aplicável, aquando dessa utilização, a regularização prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 25.º - n.º 4 do artigo 25.º.



de outras despesas de investimento com elas relacionadas, quando os mesmos sejam afetos a uma das utilizações previstas na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º (despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis destinados principalmente a alojamento, receção, acolhimento de pessoas estranhas à empresa). A regularização anual corresponderá a 1/20 do IVA deduzido por cada ano em que se verificar a afetação.

- O artigo 10.º do “Regime de renúncia”, aprovado e publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007, estabelece a obrigação de efetuar regularizações aos sujeitos passivos que tenham renunciado à isenção nos termos daquele diploma, nas situações nele indicadas. Assim, os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do IVA suportado na respetiva aquisição, devem efetuar a regularização do n.º 5 do artigo 24.º, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, sempre que o imóvel:
 - a) Seja afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo, ou
 - b) Deixe de ser efetivamente utilizado na realização de operações tributáveis por um período superior a cinco anos ⁽⁴⁾.

A regularização, a favor do Estado, deve constar do campo 41 do quadro 06 da última declaração do ano em que ocorreu a situação que lhe dá origem.

O previsto na alínea b) não prejudica o dever de efetuar a regularização prevista no n.º 1 do artigo 26.º do CIVA, até ao decurso do referido prazo de cinco anos.

Relativamente à regularização a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Renúncia, não podemos deixar de fazer referência a um recente acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, proferido em 28/02/2018 no Processo C-672/16, em que é parte a empresa portuguesa “IMOFLORESMIRA - Investimentos Imobiliários, S.A.”, no qual foi firmada a seguinte decisão:

“Os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do imposto sobre o valor acrescentado inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.”

⁴ O prazo de cinco anos foi estabelecido pela Lei do OE para 2014. O prazo anterior era de dois anos, tendo sido alargado para três pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que aprovou o OE para 2013.



3.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, no caso de transmissão de imóveis durante o período de regularização, esta é efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido até ao termo do período de regularização (20 anos), considerando-se que tais bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no ano em que se verifique a transmissão e nos restantes, até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos termos do n.º 30 do artigo 9.º, considera-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo efetuar-se a regularização respetiva.

A regularização deverá constar, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo, da declaração do último período do ano a que respeita.

A regularização não terá de ser efetuada, se o alienante renunciar à isenção prevista no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA.

No caso em análise, contudo, a renúncia não é possível, em virtude de o imóvel ter sido adquirido por uma associação que apenas pratica operações abrangidas pelo artigo 9.º do CIVA.

Tendo o armazém sido utilizado pela empresa de Braga durante 6 anos, terá de regularizar a favor do Estado 14/20 avos do IVA deduzido, ou seja ($€\ 200\ 000,00 : 20 \times 14 = €\ 140\ 000,00$).

Essa regularização terá de ser incluída na declaração periódica de dezembro de 2019.

2.º caso

De acordo com o n.º 6 do artigo 24.º do CIVA, a regularização prevista no n.º 5 do mesmo artigo é também aplicável, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com elas relacionadas, quando o imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

Em conformidade com o n.º 5 do mesmo artigo 24.º, a regularização é efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido até ao termo do período de regularização (20 anos), a qual deverá constar, por força do n.º 8 do mesmo artigo, da declaração do último período do ano a que respeita.



Tendo o armazém sido utilizado pela empresa de Guimarães durante 4 anos, terá de regularizar a favor do Estado 16/20 avos do IVA deduzido, ou seja (€ 24 000,00 : 20 x 16 = € 19 200,00).

Essa regularização terá de ser incluída na declaração periódica de dezembro de 2019.

4. OPÇÃO PELA AUTOLIQUIDAÇÃO DO IVA NAS IMPORTAÇÕES

4.1. Casos práticos

Uma empresa portuguesa, enquadrada no Regime Normal Mensal do IVA, que optou pela autoliquidação do IVA nas importações, recebeu no mês de setembro do corrente ano a fatura de um fornecedor norte-americano, com data de 25/09/2019 e com o valor de € 50.000.

Em que declaração periódica deve incluir o IVA da importação das mercadorias adquiridas ao referido fornecedor norte-americano e qual o valor tributável?

Nota: Ver solução no ponto 4.3

4.2. Desenvolvimento do tema

Desde 1 de janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras fiscais ostensivas dentro da União Europeia, o termo importação refere-se apenas a bens provenientes de um território “exterior” à UE, de acordo com o estipulado nas alíneas c) e d) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, ou seja, a bens oriundos de países terceiros e de territórios terceiros, respetivamente.

A tributação das importações de bens justifica-se tendo em consideração a adoção do princípio de tributação no destino, que implica a prática dos chamados ajustamentos fiscais nas fronteiras. Ocorrendo a tributação no destino, há que assegurar que os bens saem do país de origem desonerados de qualquer carga fiscal (através da concessão do direito à dedução do imposto) e que no país de destino o importador pague um montante de imposto equivalente àquele que incide, nesse mesmo país, sobre bens similares aos importados.

Em princípio, a liquidação do IVA compete aos serviços alfandegários, sendo efetuada pelo valor aduaneiro, calculado nos termos do artigo 17.º do CIVA. O IVA liquidado deverá ser pago na respetiva tesouraria, de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação (n.º 3 do artigo 28.º do CIVA), dando origem à emissão de um documento (IL - Impresso de Liquidação) devidamente carimbado com a indicação de ‘pago’ (recibo de pagamento do IVA).



Em consequência da alteração introduzida no artigo 27.º do CIVA pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o OE para 2017, o IVA devido nas importações passou, por opção do sujeito passivo, a poder ficar sujeito ao mecanismo da autoliquidação, desde que esteja abrangido pelo regime de periodicidade mensal, tenha a situação fiscal regularizada e pratique exclusivamente operações sujeitas e não isentas ou isentas com direito à dedução (sem prejuízo da realização de operações imobiliárias ou financeiras que tenham caráter meramente acessório).

A regulamentação, bem como a forma e o prazo de exercício da opção de pagamento do imposto devido pelas importações de bens através da declaração de IVA mensal, foram estabelecidos pela Portaria n.º 215/2017, de 20 de julho, nos termos da qual a opção terá de ser efetuada mediante pedido à AT, por via eletrónica, no Portal das Finanças, até ao 15.º dia do mês anterior àquele em que se pretende que ocorra o início da aplicação dessa modalidade de pagamento.

Sendo efetuada a opção pelo pagamento do IVA na declaração periódica, devemos ter em atenção que as importações estão sujeitas a regras específicas:

- quer em relação ao facto gerador;
- quer em relação ao valor tributável;

que não podem confundir-se com as regras que se aplicam às demais operações sujeitas a IVA, designadamente as aquisições intracomunitárias de bens.

Com efeito, caso seja exercida a opção, a autoliquidação por parte do importador não se faz com a receção da fatura do fornecedor, mas sim no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias.

Na determinação do valor tributável da importação não é tido em consideração apenas o preço pago ao fornecedor pelos bens adquiridos. A esse preço terão de ser adicionados os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos, com exclusão do IVA, e ainda as despesas acessórias dessa importação, como sejam as despesas com comissões, embalagens, transportes e seguros.

Em caso de opção, apesar de já não serem os serviços aduaneiros a liquidar o IVA devido pela importação, continua a haver uma dependência da declaração aduaneira de introdução em livre prática, quer quanto ao momento em que deve ser autoliquidado o IVA, quer quanto à base tributável sobre a qual incide este imposto.

A importação deve ser incluída na declaração de IVA do mês em que foi aceite a declaração aduaneira respetiva, sendo o valor desta declaração aduaneira incluído no campo 18 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

De harmonia com o ofício-circulado n.º 30193, de 11/08/2017, da Área de Gestão Tributária do IVA, no campo 18 deve ser inscrito o valor total dos montantes da dívida



constituída pela aceitação das declarações aduaneiras de introdução em livre prática realizadas no mês a que respeita a declaração periódica do IVA.

Considerando que a importação de bens está sujeita ao cumprimento das formalidades previstas na regulamentação da União para o regime aduaneiro de introdução em livre prática, o sistema declarativo aduaneiro continua a dispor dos elementos que integram o valor tributável do IVA devido pela importação de bens, a constituir nos termos do artigo 17.º do CIVA.

As instruções transmitidas pelo mencionado ofício-circulado n.º 30193, de 11/08/2017, não dissiparam a totalidade das dúvidas existentes, pelo que a AT considerou necessário proceder à elaboração de novas instruções administrativas, tendo em vista o correto e atempado cumprimento das obrigações pelos sujeitos passivos, divulgando, para o efeito, o ofício-circulado n.º 30203, de 04/07/2018.

Os campos 18 e 19 do quadro 06 da declaração periódica do IVA encontram-se, por regra, pré-preenchidos com o valor total das importações de bens e do correspondente imposto liquidado, realizadas no período a que respeita a declaração, sendo possível, no ato de preenchimento da declaração analisar o detalhe dos valores inscritos.

Os sujeitos passivos devem confirmar os valores inscritos nesses campos 18 e 19, por confronto com os elementos das declarações aduaneiras de importação relativas ao período declarativo, devendo, para o efeito, estar na posse das mesmas.

Os elementos de tributação constam da casa 47 (“Cálculo das imposições”) da declaração aduaneira de importação eletrónica. Esta informação permite ao sujeito passivo confirmar os montantes inscritos nos campos 18 e 19 da declaração periódica.

No tocante ao direito à dedução, os sujeitos passivos podem, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, deduzir o imposto devido pela importação de bens que sejam utilizados na realização de operações tributáveis, sem prejuízo das exclusões ao exercício do direito a dedução previstas no artigo 21.º do mesmo Código.

Tratando-se de operações em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto devido pela importação de bens cabe ao sujeito passivo, este deve ter na sua posse, em versão eletrónica ou física, a declaração aduaneira de importação, onde conste como importador, que titula o exercício do eventual direito a dedução.

Fazemos notar que o IVA dedutível não está incluído no pré-preenchimento, pelo que terá de ser inscrito na declaração periódica pelo importador.

4.3. Resolução dos casos práticos

Em face do exposto, a importação deve ser incluída na declaração de IVA do período em que foi aceite a declaração aduaneira respetiva, que pode não coincidir com o mês em



que foi emitida a fatura pelo fornecedor estrangeiro, sendo o valor desta declaração aduaneira incluído no campo 18 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

Quanto ao valor sobre o qual o importador deve liquidar o IVA, temos de ter em atenção que na determinação do valor tributável da importação não é tido em consideração apenas o preço pago ao fornecedor pelos bens adquiridos. A esse preço terão de ser adicionados os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos, com exclusão do IVA, e ainda as despesas acessórias dessa importação, como sejam as despesas com comissões, embalagens, transportes e seguros.

Conforme foi anteriormente referido, os campos 18 e 19 do quadro 06 da declaração periódica do IVA encontram-se, por regra, pré-preenchidos com o valor total das importações de bens e do correspondente imposto liquidado, realizadas no período a que respeita a declaração, sendo possível, no ato de preenchimento da declaração analisar o detalhe dos valores inscritos.

Os elementos de tributação constam da casa 47 (“Cálculo das imposições”) da declaração aduaneira de importação eletrónica, o que permite ao sujeito passivo confirmar os montantes inscritos nos campos 18 e 19 da declaração periódica.

5. ISENÇÃO DO IVA NAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

5.1. Casos práticos

Qual o enquadramento em IVA das situações a seguir apresentadas?

1.º caso

Uma empresa com sede no Porto, enquadrada no Regime Normal, vende bens a um sujeito francês, cujo NIF consta do VIES, mas, por ordem do cliente, entrega esses bens em Portugal.

2.º caso

A mesma empresa remete determinados bens para a Alemanha, mas fatura-os a uma empresa portuguesa.

Nota: Ver solução no ponto 5.3

5.2. Desenvolvimento do tema

Por força da aplicação do princípio da tributação no país de destino nas transações internacionais, as transmissões intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos



de determinado Estado membro a sujeitos passivos de outros Estados membros encontram-se isentas de IVA nos termos da alínea a) do artigo 14.º do RITI.

A isenção, porém, depende do cumprimento dos requisitos a que nos referiremos seguidamente.

5.2.1. Requisitos atualmente exigidos

As transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI, apenas poderão beneficiar da isenção da alínea a) do artigo 14.º do RITI, desde que verificadas cumulativamente as seguintes condições:

- Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro; e
- O adquirente se encontre registado para efeitos do IVA noutro Estado membro, tenha indicado o respetivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Assim, além da necessidade de confirmação do número de identificação fiscal do adquirente, torna-se também indispensável comprovar a saída dos bens do território nacional com destino a outro Estado membro.

De conformidade com o ofício-circulado n.º 30 009, de 10/12/1999, da Direção de Serviços do IVA ⁽⁵⁾, a prova de saída dos bens do território nacional pode ser efetuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes alternativas:

- Os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“Airwaybil I” - AWB) ou o conhecimento de embarque (“Bill of landing” - B/L);
- Os contratos de transporte celebrados;
- As faturas das empresas transportadoras;
- As guias de remessa;

⁽⁵⁾ Para além deste ofício circulado, ver também o ofício circulado n.º 30148, de 25/07/2013 (Operações intracomunitárias. Sistema de intercâmbio de informações sobre IVA (VIES) - Validação n.º IVA) e as fichas doutrinárias n.º 2042, com despacho de 23/05/2011 (Comprovativo das isenções), n.º 402, com despacho de 15/03/2010 (Transmissões Intracomunitárias - Serviços acessórios - Trabalho a feito) n.º 1589, com despacho de 08/02/2011 (Transmissões intracomunitárias de bens - Serviço acessório de avaliação da qualidade realizado por terceiro mas por conta e risco do transmitente), n.º 876, com despacho de 04/08/2010 (Transmissões de bens - Operações realizadas entre vários estados membros), n.º T909 2005154, com despacho de 16/03/2007 (Vendas para a UE) e n.º T909 2007296, com despacho de 31/03/2009 (Transmissões intracomunitárias - meios de prova).



- A declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária.

5.2.2. As novas exigências de prova a partir de 01/01/2020

Chegados a este ponto, não podemos deixar de referir que as duas condições exigidas pelo artigo 14.º do RITI para comprovar a isenção das transmissões intracomunitárias vão ser reforçadas a partir de 01/01/2020, na sequência da transposição para a ordem jurídica interna, ainda não efetuada até à data da elaboração deste manual, mas que terá de ser efetuada até 31/12/2019, da **Diretiva (UE) 2018/1910** do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE e da entrada em vigor, na mesma data de 01/01/2020, do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias.

De conformidade com o considerando 3 da Diretiva (UE) 2018/1910: *“Nas suas conclusões de 8 de novembro de 2016, o Conselho convidou a Comissão a introduzir certas melhorias nas regras do IVA da União aplicáveis às operações transfronteiriças, no que respeita ao papel do número de identificação IVA no contexto da isenção das entregas intracomunitárias, ao regime das vendas à consignação, às operações em cadeia e à prova de transporte para efeitos das isenções relacionadas com as operações intracomunitárias”.*

Segundo o considerando 7 da mesma diretiva, no que diz respeito ao número de identificação IVA relativo à isenção das entregas de bens nas trocas comerciais intracomunitárias, propõe-se que a inclusão do número de identificação IVA do adquirente dos bens no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA («VIES»), atribuído por um Estado membro diferente do Estado de partida do transporte dos bens, passe a constituir, para além da condição relativa ao transporte dos bens para fora do Estado membro de entrega, uma condição substantiva para a aplicação da isenção, em vez de um requisito formal. Além disso, o registo no VIES é essencial para informar o Estado membro de chegada da presença de bens no seu território, sendo, por conseguinte, um elemento fundamental da luta contra a fraude na União. Assim sendo, os Estados membros deverão assegurar que a isenção não seja aplicada quando o fornecedor não cumprir as suas obrigações em matéria de registo no VIES, exceto quando o fornecedor atuar de boa fé, ou seja, quando puder justificar devidamente, perante as autoridades fiscais competentes, as suas falhas relativas ao mapa recapitulativo, o que poderá incluir também, nesse momento, a comunicação por parte do fornecedor das informações corretas exigidas no artigo 264.º ⁽⁶⁾ da Diretiva 2006/112/CE.

⁽⁶⁾ O artigo 264.º da Diretiva IVA refere-se aos elementos que devem constar da declaração recapitulativa a que se referem a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI e a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.



Com base em tais pressupostos, a Diretiva (UE) 2018/1910 determina a alteração do artigo 138.º da Diretiva IVA ⁽⁷⁾, do seguinte modo:

“a) O n.º 1 passa a ter a seguinte redação:

«1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;

b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.»

b) É inserido o seguinte parágrafo:

«1-A. A isenção prevista no n.º 1 não se aplica caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º ⁽⁸⁾ relativa à apresentação de um mapa recapitulativo ou do mapa recapitulativo por ele apresentado não constem as informações corretas relativas a essa entrega exigidas no artigo 264.º, a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes.»

De harmonia com o artigo 2.º da Diretiva (UE) 2018/1910 os Estados membros devem aplicar estas disposições a partir de 1 de janeiro de 2020.

Simultaneamente com a Diretiva (UE) 2018/1910 foi publicado no Jornal Oficial da União Europeia o **Regulamento de Execução (UE) 2018/1912** do Conselho, de 4 de dezembro de 2018 que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias.

De acordo com o considerando 2 do referido regulamento, a Diretiva 2006/112/CE estabelece uma série de condições para isentar de IVA as entregas de bens no contexto de certas operações intracomunitárias. Uma dessas condições é que os bens têm de ser transportados ou expedidos de um Estado-Membro para outro.

No entanto, conforme refere o considerando 3 do mesmo regulamento, a abordagem divergente entre os Estados-Membros na aplicação dessas isenções às operações transfronteiriças criou dificuldades e insegurança jurídica para as empresas. Trata-se de uma situação contrária ao objetivo de reforçar as trocas comerciais dentro da União e de

⁽⁷⁾ O artigo 138.º da Diretiva IVA corresponde ao artigo 14.º do RITI.

⁽⁸⁾ Estes artigos, bem como o 264.º da Diretiva IVA, dizem respeito à declaração recapitulativa a que se referem a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI e a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.



abolir as fronteiras fiscais. Importa, por conseguinte, especificar e harmonizar as condições em que as isenções podem ser aplicadas.

Mas dado que a fraude transfronteiriça ao IVA está essencialmente ligada à isenção das entregas intracomunitárias, é necessário, conforme é referido no considerando 4 do regulamento, especificar determinadas circunstâncias em que os bens deverão ser considerados como tendo sido transportados ou expedidos a partir do território do Estado membro de entrega.

Em face destes considerandos, o artigo 1.º do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 da seguinte forma:

1) No capítulo VIII é inserida a seguinte secção:

«Secção 2-A

*Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias
(Artigos 138.º a 142.º da Diretiva 2006/112/CE)*

“Artigo 45.º-A

1. Para efeitos da aplicação das isenções previstas no artigo 138.º (º) da Diretiva 2006/112/CE, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para fora do respetivo território mas na Comunidade em qualquer dos seguintes casos:

- a) O vendedor indica que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por sua conta, e que está na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;*
- b) O vendedor está na posse do seguinte:*
 - i) uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente, e mencionando o Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos*

(º) O artigo 138.º da Diretiva IVA corresponde ao artigo 14.º do RITI.



meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente; e

- ii) pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;*

O adquirente deve fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere a alínea b), subalínea i), até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega.

2. As administrações fiscais podem ilidir as presunções estabelecidas no n.º 1.

3. Para efeitos do n.º 1, são aceites como prova do transporte ou da expedição os seguintes elementos:

- a) Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida pelo transportador dos bens;*
- b) Outros documentos:*
 - i) uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens ou documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;*
 - ii) documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;*
 - iii) um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.”*

De harmonia com o artigo 2.º do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912, ele é aplicável a partir de 1 de janeiro de 2020.

5.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Uma empresa com sede no Porto, enquadrada no Regime Normal, vende bens a um sujeito francês, cujo NIF consta do VIES, mas, por ordem do cliente, entrega esses bens em Portugal.



Esta operação não beneficia da isenção da alínea a) do artigo 14.º do RITI, uma vez que a empresa com sede no Porto não dispõe de qualquer prova de saída dos bens do território nacional com destino a outro Estado membro.

2.º caso

A mesma empresa remete determinados bens para a Alemanha, mas fatura-os a uma empresa portuguesa.

Esta operação não beneficia da isenção da alínea a) do artigo 14.º do RITI, uma vez que os bens foram faturados a uma empresa portuguesa, não havendo, por isso, garantia da liquidação do IVA no país de destino.

6. FORNECIMENTO DE BENS COM INSTALAÇÃO OU MONTAGEM

6.1. Casos práticos

Um empresa portuguesa, enquadrada no Regime Normal e cujo NIF consta do VIES, fornece caixilharia de alumínio a clientes franceses, sujeitos passivos e não sujeitos passivos, com a obrigação da respetiva instalação em obras localizadas em França.

Nota: Ver solução no ponto 6.3.

6.2. Desenvolvimento do tema

A transferência de bens do território nacional para outro Estado membro, para aí serem montados ou instalados, não é, face ao estabelecido na alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º do RITI, tributada no território nacional.

Do mesmo modo, também não é tributada a entrada dos bens no outro Estado membro.

Na hipótese de Portugal ser o Estado membro de destino, a não tributação dos bens entrados no território nacional está estabelecida no n.º 3 do artigo 4.º do RITI.

Estando em causa saídas de bens do território nacional para serem instalados ou montados no território de outro Estado membro, a não tributação desses bens no território nacional está definida no n.º 1 do artigo 9.º do RITI.

Se a instalação ou montagem ocorrer no território nacional, a transmissão desses bens ocorre em Portugal, por força do n.º 2 do artigo 9.º do RITI.



Em contrapartida, se a instalação ou montagem tiver lugar noutro Estado membro, ainda que os bens sejam expedidos a partir do território nacional, não haverá lugar a tributação em Portugal.

Em face de tais conclusões, o fornecedor estabelecido em Portugal que proceda à transferência de bens para outro Estado membro para nele serem montados ou instalados, terá de nomear um representante fiscal nesse Estado membro, para aí proceder à liquidação do IVA referente à venda dos bens instalados ou montados (a menos que o adquirente seja um sujeito passivo, que proceda à autoliquidação do IVA).

Na hipótese inversa, será o fornecedor estrangeiro a ter de nomear representante fiscal em Portugal (salvo se o adquirente for um sujeito passivo, que proceda à autoliquidação do IVA).

6.3. Resolução dos casos práticos

Nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do RITI, as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta para outro Estado membro, para aí serem instalados ou montados, não são consideradas transmissões intracomunitárias de bens [alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º do RITI] e não dão lugar a tributação em Portugal, constituindo-se como operações internas realizadas no Estado membro em que os bens são instalados ou montados (França).

No caso de o adquirente não ser sujeito passivo, cabe ao sujeito passivo português registar-se no Estado membro onde se realiza a instalação ou montagem, para aí liquidar e proceder à entrega do respetivo imposto nesse Estado membro.

Se o adquirente for um sujeito passivo no Estado membro onde ocorre a instalação ou montagem dos bens e o sujeito passivo português não se encontrar já lá registado, poderá ser aplicada a regra do "reverse-charge", isto é, o sujeito passivo adquirente poderá cumprir as obrigações devidas, nomeadamente, as de liquidação e entrega do imposto em França.

Estas operações são de relevar no campo 8 da declaração periódica do IVA, uma vez que constituem operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional e que conferem o direito à dedução do imposto que foi suportado em Portugal em ordem à sua realização - subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Não devem, contudo, ser relevadas na declaração recapitulativa, uma vez que, tal como foi referido, não são consideradas transmissões intracomunitárias de bens, mas sim operações internas realizadas noutro Estado membro.



7. VENDAS EFETUADAS ATRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITAIS

7.1. Casos práticos

Qual o enquadramento em IVA dos seguintes casos?

1.º caso

Vendas, via internet, de peças de vestuário para entrega a clientes situados noutros Estados membros e fora do território aduaneiro da União.

2.º caso

Sujeito passivo com a atividade de comércio a retalho, adquire bens em determinado EM, revendendo-os de seguida, por correspondência ou via internet, para vários espaços territoriais a partir daquele EM.

Nota: Ver solução no ponto 7.3.

7.2. Desenvolvimento do tema

7.2.1. Vendas a sujeitos passivos

As plataformas digitais são utilizadas para fazer encomendas, pagamentos, mas também para a prestação de serviços por via eletrónica.

Daí ser habitual falar-se de duas modalidades de comércio eletrónico:

- O comércio eletrónico “on-line” - através do qual se fazem encomendas de produtos e serviços, que podem ser vendidos e entregues utilizando exclusivamente a rede, como é o caso de certos serviços profissionais de software específico ou standard, ou depois de serem previamente digitalizados (livros, jornais, etc.)
- O comércio eletrónico “off-line” - através do qual se procede à encomenda de produtos publicitados e vendidos através de catálogos eletrónicos, mas que têm de ser fisicamente remetidos aos adquirentes ou destinatários pelos canais tradicionais de distribuição, designadamente serviços postais e empresas de transporte.

No comércio eletrónico “off-line” as plataformas digitais são utilizadas para efetuar a encomenda e, normalmente, o pagamento, mas os bens encomendados, por não serem suscetíveis de digitalização, têm de ser enviados fisicamente pelos canais tradicionais, recorrendo, para o efeito, aos serviços postais ou a empresas de transporte.



De harmonia com o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, as transmissões de bens móveis corpóreos estão sujeitas a tributação no território nacional se aqui se situar o local de origem do bem expedido ou transportado com destino ao adquirente, ou, na ausência de expedição ou transporte, se o local onde se encontra o bem no momento da entrega ao adquirente se situar igualmente no nosso país.

Apesar de ser esta a regra de localização das transmissões de bens, encontram-se isentas de imposto as efetuadas para outros Estados membros da União Europeia (transmissões intracomunitárias de bens) ou para países terceiros (exportações).

Em virtude da especificidade das trocas internacionais, que impõem a aplicação do princípio de tributação no país de destino, é necessário atender ao local de destino dos bens. E assim, se o local de destino dos bens se situar fora de Portugal, seja noutro Estado membro da União Europeia, seja num país terceiro, a transmissão beneficia da isenção prevista no artigo 14.º do RITI para as transmissões intracomunitárias de bens, ou no artigo 14.º do CIVA para as exportações de bens.

7.2.2. O regime das vendas à distância

7.2.2.1. Enquadramento atual

E se as transmissões intracomunitárias de bens forem efetuadas a pessoas que não tenham a qualidade de sujeitos passivos?

Neste caso podemos estar perante o chamado “regime das vendas à distância”.

As designadas “vendas à distância” (por encomenda feita por via postal, telecompras, internet ou outro processo envolvendo o envio de bens para clientes domiciliados noutro Estado membro) são regulamentadas nos artigos 10.º e 11.º do RITI, tratando-se de mais um regime particular que visa corrigir a aplicação sistemática do princípio da tributação no país de origem às aquisições de bens efetuadas por particulares de outros Estados membros.

Considera-se que existe uma venda à distância quando, entre outros requisitos, o sujeito passivo transmite bens expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino a outro Estado membro. Nestes termos, para existir uma venda à distância, o transporte dos bens deverá ser efetuado pelo fornecedor ou por um terceiro agindo por sua conta. Porém, se o cliente se encarregar do transporte, aplicar-se-á o princípio geral da tributação no país de origem.

Para existir uma venda à distância tributável no território nacional é ainda necessária a observância cumulativa de certos requisitos, relativos quer à natureza do adquirente, quer à natureza dos próprios bens:



- O adquirente deve ser um sujeito passivo totalmente isento, ou o Estado ou qualquer outra pessoa coletiva de direito público, que não se encontrem abrangidos pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ou um particular.
- Os bens não devem ser meios de transporte novos, bens a instalar ou montar, nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo, exceto, no caso deste último tipo de bens, se o adquirente for um particular, circunstância que fará com que o regime seja ainda aplicável.

De conformidade com o artigo 35.º da Diretiva IVA, o regime das vendas à distância não se aplica aos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades e aos meios de transporte usados.

O regime das vendas à distância consiste, por consequência, em localizar a transmissão de bens no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que o adquirente seja um consumidor final ou equiparado. Não obstante o princípio definido, até determinado limiar as transmissões de bens são localizadas no território do Estado membro onde se inicia a respetiva expedição ou transporte.

Com efeito, são tributadas na origem as transmissões de bens efetuadas nas condições descritas por cada sujeito passivo, cujo valor global, líquido do IVA, no ano civil anterior ou no ano civil em que são efetuadas, não tenha excedido o contravalor em moeda nacional de € 100 000, calculado separadamente para cada Estado membro. Este valor pode ser reduzido para € 35 000 se os Estados membros recearem que um valor mais elevado possa conduzir a sérias distorções de concorrência.

Assim, no que se refere às transmissões de bens que devam ser localizadas em Portugal, o nosso país informou a Comissão Europeia que iria utilizar o limiar mais baixo, pelo que só são tributáveis no território nacional as transmissões de bens abrangidas pelo regime particular das vendas à distância, efetuadas a partir de outros Estados membros, quando o limiar de € 35 000 for ultrapassado.

Os limites em vigor nos vários Estados membros são os seguintes:

Estados membros	Moeda nacional		Equivalente em euro
Alemanha	€ 100 000		
Áustria	€ 35 000		
Bélgica	€ 35 000		
Bulgária	70 000	BGN	35 000
Chipre	€ 35 000		
Croácia	270 000	HRK	36 231
Dinamarca	280 000	DKK	37 668
Eslováquia	€ 35 000		
Eslovénia	€ 35 000		



Espanha	€ 35 000		
Estónia	€ 35 000		
Finlândia	€ 35 000		
França	€ 35 000		
Grécia	€ 35 000		
Hungria	8 800 000	HUF	35 000
Irlanda	€ 35 000		
Itália	€ 35 000		
Letónia	€ 35 000		
Lituânia	€ 35 000		
Luxemburgo	€ 100 000		
Malta	€ 35 000		
Países Baixos	€ 100 000		
Polónia	160 000	PLN	35 000
Portugal	€ 35 000		
Reino Unido	70 000	GBP	82 489
República Checa	1 140 000	CZK	42 189
Roménia	€ 35 000		
Suécia	320 000	SEK	33 794

Os montantes indicados não incluem os meios de transporte novos, os bens a instalar ou montar, os bens que estejam sujeitos a impostos especiais de consumo, nem os bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades e os meios de transporte em segunda mão.

Relativamente às transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo efetuadas com destino a particulares, aplica-se sistematicamente o regime das vendas à distância, o que significa que são sempre tributadas no Estado membro de destino, independentemente do seu montante. Todavia, a venda de bens sujeitos a impostos especiais de consumo efetuada a sujeitos passivos isentos, ao Estado e às restantes pessoas coletivas de direito público, origina uma aquisição intracomunitária de bens, nos termos gerais definidos na alínea a) do artigo 1.º do RITI, encontrando-se, por isso, excluída das normas estabelecidas neste regime particular.

Os sujeitos passivos estabelecidos em Portugal que efetuem vendas à distância para outro Estado membro e que se encontrem abaixo dos limiares fixados por esse Estado membro, poderão optar por tributar as respetivas transmissões nesse outro Estado membro, devendo, no entanto, permanecer nesse regime durante um período de dois anos.

Mas como funciona afinal o regime das vendas à distância quando o vendedor é um sujeito passivo português? ⁽¹⁰⁾

Vejamos isso no quadro a seguir apresentado:

⁽¹⁰⁾ Sobre esta matéria ver as fichas doutrinárias n.º 10177, com despacho de 31/03/2016 (Vendas, via internet, de peças de vestuário para entrega aos clientes situados noutros Estados Membros e fora do território aduaneiro da União; comprovativo do envio dos bens) e n.º T909 2006203, com despacho de 25/07/2007 (Vendas à distância).



SITUAÇÃO	O TOTAL DAS VENDAS EFETUADAS COM DESTINO AO ESTADO MEMBRO DESTINATÁRIO JÁ ULTRAPASSOU O LIMITE APLICÁVEL NESSE ESTADO MEMBRO?	CONSEQUÊNCIAS
VENDAS À DISTÂNCIA REALIZADAS A PARTIR DE PORTUGAL COM DESTINO A OUTRO ESTADO MEMBRO (ART. 10.º do RITI)	NÃO	A venda está sujeita a IVA em Portugal, tendo o vendedor de faturar com IVA português ao seu cliente do outro Estado membro, a menos que tenha optado, nos termos do n.º 3 do artigo. 10.º do RITI, pela sua liquidação e entrega no EM onde está estabelecido o adquirente.
	SIM	A venda está sujeita a IVA no EM de chegada dos bens, pelo que o vendedor terá de faturar o IVA à taxa aplicável nesse EM, onde terá de o entregar. Para o efeito, terá de nomear representante fiscal nesse Estado membro

E como funciona quando o vendedor é um sujeito passivo de outro EM?

SITUAÇÃO	O TOTAL DAS VENDAS EFETUADAS COM DESTINO AO ESTADO MEMBRO DESTINATÁRIO JÁ ULTRAPASSOU O LIMITE APLICÁVEL NESSE ESTADO MEMBRO?	CONSEQUÊNCIAS
	NÃO	A venda não está sujeita a IVA em Portugal, mas no EM do vendedor, salvo se este tiver optado expressamente pela sua tributação em Portugal



VENDAS À DISTÂNCIA EFETUADAS A PARTIR DE OUTRO ESTADO MEMBRO PARA PORTUGAL (ART. 11.º do RITI)	SIM	A venda está sujeita a IVA em Portugal, tendo o vendedor do outro EM de faturar o IVA à taxa aplicável no território nacional e de entregar esse imposto nos cofres do Estado português. Para o efeito, terá de nomear um representante fiscal aqui residente, munido de procuração com poderes bastantes para cumprir as obrigações decorrentes da sujeição a IVA das operações praticadas.
---	------------	--

7.2.2.2. Vendas à distância de bens provenientes de países terceiros

Ao falarmos do regime das vendas à distância não podemos deixar de referir a Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao IVA para as prestações de serviços e para as vendas à distância de bens.

Uma parte desta diretiva foi transposta para a ordem jurídica portuguesa pelo artigo 276.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do OE para 2019), que aditou ao Código do IVA o artigo 6.º-A e que veio permitir que os sujeitos passivos que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços prestados por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos possam liquidar o IVA devido por essas prestações de serviços no Estado membro onde estejam estabelecidos, quando o valor anual dessas operações não ultrapasse € 10.000.

A outra parte, que é a que nos interessa no presente ponto, apenas vai entrar em vigor em 01/01/2021, não tendo ainda sido transposta para a ordem jurídica interna.

De harmonia com o 6.º considerando do preâmbulo da Diretiva (UE) 2017/2455, a realização do mercado interno, a globalização e a evolução tecnológica levaram a um crescimento exponencial do comércio eletrónico e, por conseguinte, das vendas à distância de bens, tanto os fornecidos a partir de um Estado membro para outro, como os fornecidos a partir de territórios terceiros ou de países terceiros para a Comunidade.

Por isso, as disposições aplicáveis das Diretivas 2006/112/CE e 2009/132/CE deverão ser adaptadas a esta evolução, tendo em conta o princípio da tributação no país de destino, a necessidade de proteger as receitas fiscais dos Estados membros, de criar condições de concorrência equitativas para as empresas em questão e de reduzir os seus encargos administrativos.



Por força disso, o regime especial de prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços prestados por via eletrónica efetuada por sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas não no Estado membro de consumo, deverá ser alargado às vendas à distância intracomunitárias de bens e deverá ser introduzido um regime especial similar para as vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros. A fim de determinar claramente o âmbito das medidas aplicáveis às vendas à distância intracomunitárias de bens e vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros, estes conceitos deverão ser definidos.

Por outro lado, é referido no 7.º considerando da mesma diretiva que a maior parte das vendas à distância de bens, tanto fornecidos de um Estado membro para outro como de territórios terceiros ou de países terceiros para a Comunidade, são facilitadas mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios semelhantes, muitas vezes recorrendo a regimes de entreposto. Muito embora os Estados membros possam estabelecer que uma pessoa que não seja a pessoa responsável pelo pagamento do IVA seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA em tais casos, tal revelou-se insuficiente para assegurar a cobrança eficaz e eficiente do IVA.

Para alcançar esse objetivo e reduzir os encargos administrativos dos vendedores, das administrações fiscais e dos consumidores, é, por conseguinte, necessário envolver os sujeitos passivos que facilitam as vendas à distância de bens mediante a utilização de uma tal interface eletrónica na cobrança do IVA sobre essas vendas, estabelecendo que são eles os sujeitos que se considera que efetuaram essas vendas.

De harmonia com o 10.º considerando da diretiva, o âmbito de aplicação do regime especial de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros deverá ser limitado às vendas de bens de valor intrínseco não superior a 150 euros que sejam expedidos diretamente de um território terceiro ou de um país terceiro para um cliente na Comunidade, valor a partir do qual é exigida uma declaração aduaneira completa para fins aduaneiros no momento da importação. Os bens sujeitos a impostos especiais de consumo deverão ser excluídos do seu âmbito de aplicação, uma vez que este imposto faz parte do valor tributável para efeitos de IVA aquando da importação. A fim de evitar a dupla tributação, deverá ser introduzida uma isenção do IVA na importação dos bens declarados ao abrigo desse regime especial.

Além disso, refere o 11.º considerando que, a fim de evitar distorções de concorrência entre os fornecedores dentro e fora da Comunidade, e bem assim evitar perdas de receitas fiscais, é necessário eliminar a isenção aplicável à importação de bens em pequenas remessas de valor insignificante prevista na Diretiva 2009/132/CE.

Os sujeitos passivos que utilizem o regime especial de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros deverão, nos termos do 12.º



considerando da diretiva, ser autorizados a designar um intermediário estabelecido na Comunidade como devedor de IVA e responsável pelo cumprimento das obrigações estabelecidas no regime especial em seu nome e por sua conta.

De acordo com o 13.º considerando, a fim de proteger as receitas fiscais dos Estados membros, um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade que utilize o presente regime especial deverá ser obrigado a designar um intermediário. Contudo, essa obrigação não deverá ser aplicável se o referido sujeito passivo estiver estabelecido num país com o qual a União tenha celebrado um acordo de assistência mútua.

Para além das medidas indicadas, a diretiva adota outras medidas, com as quais se pretende tornar mais fácil para as empresas digitais o cumprimento das obrigações em matéria de IVA, que devem ser adotadas pelos Estados membros por forma a entrarem em vigor em 01/01/2021.

7.2.2.2.1. Comunicado de 5 de dezembro de 2017 da Comissão Europeia

Antes da publicação da diretiva no JOUE, a Comissão divulgou em 05/12/2017, data em que foi aprovada a diretiva, um comunicado, dando a conhecer que o Conselho adotou novas regras, tornando mais fácil para as empresas digitais o cumprimento das obrigações em matéria de IVA.

Fazendo parte integrante da Estratégia para o Mercado Único Digital na Europa, as propostas visam facilitar a cobrança do IVA quando os consumidores comprarem bens e serviços em linha.

As novas regras abrem um portal já existente à escala da UE ("mini balcão único") ao registo para efeitos de IVA das vendas à distância. Essas regras criam um novo portal para as vendas à distância efetuadas a partir de países terceiros e cujo valor seja inferior a 150 euros. Isso reduzirá os custos de cumprimento dos requisitos em matéria de IVA nas transações entre as empresas e os consumidores.

O IVA será pago no Estado membro do consumidor, o que assegura uma distribuição mais equitativa das receitas fiscais entre os Estados membros.

Além disso, o texto permite que as plataformas digitais procedam à cobrança do IVA sobre as vendas à distância de uma forma mais fácil. Isso não estava previsto nas propostas da Comissão, mas tornou-se uma disposição essencial do pacote. Atualmente, a maior parte das mercadorias importadas para vendas à distância entra na UE com isenção de IVA, o que resulta em concorrência desleal para as empresas da UE.

A fraude em matéria de IVA para as vendas à distância na UE é estimada em 5 mil milhões de euros por ano e algumas medidas contribuirão para reduzir essa verba.



O balcão único desobrigará os vendedores através de plataformas digitais de terem de efetuar um registo para efeitos de IVA em cada um dos Estados membros em que vendam bens. Segundo a Comissão, essas obrigações custam às empresas cerca de 8.000 euros por cada país da UE para onde realizam vendas; as propostas permitirão reduzir os encargos administrativos das sociedades em 95 %. O balcão único produzirá uma poupança global de 2,3 mil milhões de euros para as empresas, segundo as estimativas da Comissão, e um aumento de 7 mil milhões de euros em receitas do IVA para os Estados membros.

Para as empresas em fase de arranque e as PME, as novas regras introduzem uma simplificação importante. Abaixo dos 10 000 euros anuais de vendas em linha transfronteiras, uma empresa poderá continuar a aplicar as regras em matéria de IVA utilizadas no seu país de origem.

Além disso, as novas regras eliminam uma isenção para remessas de valor inferior a 22 euros provenientes de países terceiros. São importadas com isenção de IVA cerca de 150 milhões de pequenas remessas e o sistema atual presta-se a abusos. Embora as empresas da UE tenham de aplicar o IVA independentemente do valor dos bens vendidos, os produtos importados beneficiam da isenção e são muitas vezes subvalorizados para esse efeito.

Cronologia de implementação da diretiva

O pacote - diretiva e dois regulamentos - foi adotado sem debate numa reunião do Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros. O Parlamento Europeu emitiu parecer em 30/11/2017.

As novas regras definem o seguinte calendário:

- Introdução, até 2019, de medidas de simplificação para as vendas intra-UE de serviços eletrónicos;
- Ampliação até 2021 do balcão único às vendas à distância de bens, tanto intra-UE como provenientes de países terceiros, bem como supressão da isenção do IVA para as pequenas remessas.

As regras preveem ainda uma cooperação administrativa reforçada entre os Estados membros para acompanhar e facilitar esta ampliação.

O comunicado de imprensa termina referindo que as disposições que serão aplicadas a partir de 2021 serão abordadas em mais pormenor numa futura proposta da Comissão no quadro de um processo não legislativo.

Os Estados membros terão de transpor até 31/12/2020 as correspondentes disposições da diretiva para a legislação e regulamentação nacionais. O regulamento relativo à cooperação administrativa será aplicável a partir de 01/01/2021.



7.2.2.2.2. Comunicado de 11 de dezembro de 2018 da Comissão Europeia

Em comunicado de imprensa de 11 de dezembro de 2018, a Comissão Europeia procedeu à apresentação de novas informações sobre as regras aplicáveis ao comércio eletrónico, em especial um novo papel dos mercados em linha na luta contra a fraude fiscal.

Segundo anunciou a Comissão, abre-se o caminho a uma transição harmoniosa para novas regras relativas ao IVA no comércio eletrónico através de novas medidas pormenorizadas que entram em vigor em janeiro de 2021.

As regras apresentadas estabelecem as medidas necessárias para garantir que os mercados em linha possam desempenhar o seu papel na luta contra a fraude fiscal e reduzir a carga administrativa das empresas que vendem bens em linha.

Inscritas no âmbito de uma agenda mais vasta da UE para combater a fraude ao IVA e melhorar a cobrança do IVA sobre as vendas na internet, as novas medidas apresentadas deverão ajudar os Estados-Membros a recuperar os 5 mil milhões de euros de receitas fiscais que se perdem anualmente no setor - valor que deverá atingir os 7 mil milhões de euros até 2020.

Pierre Moscovici, Comissário responsável pelos Assuntos Económicos e Financeiros da Fiscalidade da União Aduaneira, afirmou: «A UE está a preparar-se para um novo sistema de IVA em 2021, que facilitará a venda de bens em linha pelas empresas e a recuperação das receitas perdidas do IVA pelos Estados membros. As propostas hoje apresentadas permitirão que as empresas em linha prosperem, impedindo, ao mesmo tempo, as empresas não cumpridoras ou fraudulentas de praticarem preços inferiores. Para isso, é fundamental que os mercados em linha desempenhem o seu papel».

Um novo sistema do IVA para os vendedores em linha

As regras de execução propostas garantirão que um sistema do IVA totalmente novo esteja pronto para as empresas que vendem bens em linha logo que o novo quadro acordado entrar em vigor em 2021. As regras introduzem no sistema novos componentes necessários para que as empresas em linha possam tirar pleno partido do mercado único da UE.

O portal eletrónico para o IVA, o chamado «balcão único», implementado por estas medidas permitirá às empresas que vendem aos seus clientes bens em linha cumprirem as suas obrigações de IVA na UE através de um portal em linha, de fácil utilização, na sua própria língua.

Sem o portal, as empresas teriam de registar-se para efeitos de IVA em todos os Estados membros da UE para os quais pretendam vender, o que estas consideram ser um dos principais obstáculos ao comércio transfronteiras das pequenas empresas. O sistema, já em vigor para os prestadores de serviços eletrónicos desde 2015, funciona bem.



Garantir o pagamento do IVA quando os bens são vendidos através de mercados em linha por vendedores independentes

A partir de 2021, os grandes mercados em linha passarão a ser responsáveis por garantir a cobrança do IVA sobre as vendas de bens por empresas de países terceiros a consumidores da UE efetuadas nas suas plataformas.

As propostas apresentadas clarificam em que situações se considera que as plataformas digitais facilitaram uma venda entre utilizadores e especificam as informações que devem conservar no que respeita às vendas efetuadas através da sua interface. Uma vez que os mercados em linha serão responsáveis pelo pagamento do IVA em falta, as autoridades estarão seguras de que podem reclamar o imposto devido sempre que os vendedores de fora da UE não tiverem respeitado as regras.

Concretamente, as novas regras garantirão que em relação aos bens vendidos a partir de instalações de armazenagem situadas na UE, será cobrado o montante correto de IVA, ainda que, tecnicamente, os bens sejam vendidos aos consumidores por empresas de países terceiros. Atualmente, os Estados membros podem ter dificuldades em obter o IVA devido sobre os bens vendidos a partir dos chamados «centros de tratamento de encomendas».

As novas medidas técnicas foram desenvolvidas em consulta com as próprias plataformas digitais e com as autoridades dos Estados membros. São complementadas por simplificações em matéria de IVA, para garantir que os mercados não sejam indevidamente sobrecarregados e possam continuar a concentrar-se nas suas atividades essenciais.

Próximas etapas

As regras de execução propostas foram enviadas aos Estados membros, para aprovação, e ao Parlamento Europeu, para consulta. A Comissão apela a que se chegue a um acordo rápido em 2019, para que as empresas possam perspetivar uma transição harmoniosa para um sistema de IVA mais vasto que abranja o comércio eletrónico em 2021.

Contexto

Os regulamentos de execução propostos apresentados, constituem as regras pormenorizadas necessárias para assegurar o bom funcionamento do novo sistema do IVA no comércio eletrónico nos Estados membros, acordado em dezembro de 2017 e que entrará em vigor em janeiro de 2021.



As medidas inscrevem-se no seguimento das propostas da Comissão no sentido de uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, apresentadas em outubro de 2017, e do Plano de Ação sobre o IVA rumo a um espaço único do IVA na UE, apresentado em abril de 2016.

O sistema comum do IVA desempenha um papel importante no mercado único europeu. O IVA constitui uma fonte de receitas cada vez mais significativa na UE, representando um valor que ultrapassava um bilião de euros em 2015, o que corresponde a 7 % do PIB da UE. Um dos recursos próprios da UE tem igualmente como base o IVA.

7.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso - Vendas, via internet, de peças de vestuário para entrega aos clientes situados noutros Estados Membros e fora do território aduaneiro da União

Caso retirado da ficha doutrinária n.º 10177, com despacho de 31/03/2016.

De conformidade com a questão colocada, as peças de vestuário são expedidas como encomendas por via postal, sem registo nem aviso de receção, ficando o vendedor apenas com o recibo emitido pelas autoridades postais, constando nele o número de encomendas expedidas.

A. Bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste

A venda de peças de vestuário fabricadas em Portugal consubstancia uma transmissão nos termos do artigo 3.º do IVA, sujeita a imposto por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 6.º do mesmo Código.

A expedição dos bens para fora do território aduaneiro da União configura uma exportação, o que implica o cumprimento dos atos e formalidades previstas na regulamentação aduaneira, nomeadamente a entrega de uma declaração e a aplicação de medidas de política comercial a que as mercadorias podem estar sujeitas.

Dada a existência de uma previsão legal que prevê a isenção do IVA para as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União, as transmissões efetuadas pelo vendedor podem ser isentas do IVA, por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, se o vendedor cumprir as formalidades previstas para o regime aduaneiro da exportação, nomeadamente se a declaração aduaneira for feita em seu nome.

Mas, há que atender ao disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, segundo o qual as transmissões isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do mesmo Código devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhe irá ser dado.



O n.º 9 do mesmo artigo 29.º do CIVA prevê que *"A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente"*.

Ora, se a exportação é um regime que impõe o cumprimento das formalidades previstas na legislação aduaneira, isso quer dizer que, para efeitos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, o vendedor/expedidor deve estar na posse do documento emitido nos termos da legislação aduaneira aplicável ao regime declarado, no qual conste a confirmação de saída da mercadoria do território da União.

Pese embora não se poder concluir que tais expedições de bens para fora da União podem efetuar-se no âmbito do tráfego postal, importa, contudo, realçar, para efeitos do IVA, que a não certificação de saída, competência exclusiva das autoridades aduaneiras, impede o operador económico de comprovar as transmissões isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, conforme impõe o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

Por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o vendedor tem a obrigatoriedade de emitir uma fatura nos termos do artigo 36.º do mesmo Código, devendo nela indicar, para além de outras menções, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, no caso: a "alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA".

Face ao explicitado, conclui-se que a confirmação da saída efetiva dos bens do território aduaneiro da União se insere no âmbito das competências das autoridades aduaneiras, devendo, por isso, o vendedor, na qualidade de transmitente/exportador, estar na posse de um documento no qual conste a certificação de saída nos termos da legislação aduaneira aplicável, para efeitos do disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

Sobre a exportação, vertentes aduaneira e do IVA, documentos de autorização e certificação de saída, referem-se a Circular n.º 8/2015 e o Ofício-circulado n.º 15327/2015, de 27 de julho e de 9 de janeiro, respetivamente, disponíveis no Portal das Finanças.

B. Transmissões de bens com destino a outro Estado membro

O envio de peças de vestuário para outro Estado membro consubstancia uma transmissão intracomunitária de bens, que pressupõe, necessariamente, o transporte dos mesmos de um Estado membro para outro, sem a intervenção da alfândega, salvo se estiverem em causa veículos automóveis e bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, o que não é o caso.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 7.º do RITI *"Considera-se transmissão de bens efetuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa"*.



O artigo 10.º do RITI prevê condições do regime específico das vendas à distância, em conformidade com o disposto nos artigos 33.º e 34.º da Diretiva IVA.

Considera-se venda à distância «*encomenda feita por via postal, telecompras, internet ou outro processo*) quando, entre outros requisitos, o sujeito passivo transmite bens móveis corpóreos expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutro Estado membro».

Sobre vendas à distância localizadas fora do território nacional, o artigo 10.º do RITI dispõe o seguinte:

"1 - O disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º do Código do IVA não tem aplicação relativamente à transmissão de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:

- a) O adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens ou seja um particular;*
- b) Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar nos termos do n.º 1 do artigo 9.º nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo;*
- c) O valor global, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado membro de destino.*

2 - Não obstante o disposto nas alíneas b) e c) do número anterior, não são igualmente tributáveis as transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino a um particular domiciliado noutro Estado membro.

3 - Os sujeitos passivos referidos no n.º 1 cujas transmissões de bens não tenham excedido o montante aí mencionado podem optar pela sujeição a tributação no Estado membro de destino, devendo permanecer no regime por que optaram durante um período de dois anos.

4 - Se os bens a que se referem as transmissões previstas nos números anteriores forem expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados pelo sujeito passivo nos termos do artigo 5.º do Código do IVA, considera-se que foram expedidos ou transportados a partir do território nacional".

Do preceito legal acima transcrito resulta que o vendedor pode (situação i), ou não (situação ii), liquidar IVA:



- i. Se o total das vendas efetuadas com destino ao EM do adquirente, que verifique a condição prevista na alínea a) do n.º 1, não ultrapassar o limite aplicável nesse EM (como vimos antes, o limite estabelecido na Alemanha é de €100 000, enquanto que em Espanha é de € 35 000, limite igual ao aplicável em Portugal) – a venda está sujeita a IVA no território nacional, tendo o transmitente de liquidar e debitar o imposto ao seu cliente, localizado noutro EM, à taxa aqui aplicável.
- ii. Se o total das vendas efetuadas com destino ao EM do adquirente exceder o limite aplicável nesse EM, ou tenha optado pela sujeição do imposto no EM de destino, deve, nesse caso, permanecer no regime por que optou durante um período de dois anos, face ao disposto no n.º 3 do artigo 10.º do RITI – a venda está sujeita a IVA no EM de chegada dos bens. Nesse caso, o vendedor, operador nacional, ao emitir a fatura deve liquidar o IVA à taxa aplicável nesse mesmo EM, onde terá de entregar o imposto liquidado, podendo, para o efeito, registar-se ou designar um representante fiscal como devedor do imposto, nas condições e regras definidas nesse EM (cf. artigo 24.º do RITI – que corresponde no direito comunitário ao artigo 204.º da Diretiva IVA).

Caso não se verifiquem aquelas condições, aplicam-se as regras gerais previstas na legislação do IVA, importando destacar, seguidamente, a alínea a) do artigo 14.º do RITI que prevê a isenção do IVA para:

"a) As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, 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 coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens".

Partindo do pressuposto de que o atual enquadramento em sede de IVA permite ao transmitente realizar transações intracomunitárias, isto é, o seu número de registo, para efeitos do IVA, é válido no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) e as mercadorias objeto de venda não incluem as exceções ao regime, pode verificar-se uma de duas situações, dependendo da natureza do destinatário.

No caso do destinatário, localizado noutro Estado-Membro, ser um sujeito passivo com número de registo, para efeitos do IVA, válido no VIES, o operador nacional (vendedor) realiza uma transmissão isenta ao abrigo do artigo 14.º do RITI, devendo cumprir as obrigações declarativas, nomeadamente enviar a correspondente declaração recapitulativa, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI.

Se o destinatário for um particular ou um sujeito passivo com número IVA inválido no VIES, o vendedor realiza uma transmissão de bens sujeita a IVA no território nacional,



devendo, assim, emitir uma fatura nos termos do artigo 36.º do CIVA e liquidar IVA à taxa aqui aplicável.

C. Transmissões de bens para entrega no território nacional

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, conjugada com o n.º 1 do artigo 6.º e n.º 1 do artigo 3.º, do mesmo Código, estão sujeitas a IVA as transmissões de bens, considerando-se como tal a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Nas transmissões de bens abrangidas pelo artigo 3.º do CIVA, a sujeição a imposto ocorre independentemente da natureza do adquirente, seja um operador económico que realiza a compra no exercício da sua atividade, ou qualquer outra pessoa, singular ou coletiva, que efetue tais operações.

Por força do disposto da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o transmitente deve emitir uma fatura nos termos nos artigo 36.º do CIVA e, nela, proceder à liquidação do imposto à taxa aqui aplicável.

2.º caso - Sujeito passivo com a atividade de comércio a retalho, adquire bens em determinado EM, revendendo-os de seguida, por correspondência ou via internet, para vários espaços territoriais a partir daquele EM

Caso retirado da ficha doutrinária n.º 13801, com despacho de 17/07/2018.

A empresa recebe encomendas via internet dos seus clientes, estabelecidos em qualquer país (em Portugal, noutro EM ou em países terceiros), emitindo de seguida a ordem de compra ao seu fornecedor italiano, sendo este a expedir os bens físicos diretamente para os clientes, com base na fatura emitida pela exponente, ficando identificado no comprovativo do transporte a exponente como cliente e os adquirentes como destinatários. O fornecedor italiano envia à empresa exponente, para seu arquivo, uma cópia do documento de expedição ou comprovativo de exportação.

Pretende-se obter a confirmação do enquadramento em IVA das operações que efetua, tendo em conta os vários cenários possíveis, de acordo com o país de destino dos bens.

Assume-se que os clientes da exponente tanto podem ser consumidores finais como sujeitos passivos de IVA.

Cenário 1 - Clientes estabelecidos em Portugal

A exponente recebe uma ordem de encomenda dos seus clientes nacionais, adquire os bens ao seu fornecedor italiano e determina que este os envie para os clientes, em território nacional.



No pressuposto de que o fornecedor italiano é um sujeito passivo de IVA agindo como tal e que a exponente utilizou o seu número de identificação válido no VIES para efetuar a aquisição dos bens, sendo os mesmos expedidos a partir de um EM, com destino ao território nacional, a exponente realiza uma aquisição intracomunitária, na aceção do artigo 3.º do RITI, que é aqui localizada para efeitos de tributação.

Efetivamente, determina a alínea a) do artigo 1.º do RITI que estão sujeitas a IVA "[a]s aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos de IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º nem os transmita nas condições previstas nos n.ºs 1 e 2.º do artigo 11.º".

Por sua vez, considera-se aquisição intracomunitária de bens 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 (artigo 3.º do RITI).

Sendo o território nacional o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente, a operação é aqui localizada, como decorre do artigo 8.º do RITI.

A exponente é considerada sujeito passivo pela aquisição intracomunitária, cabendo-lhe proceder à autoliquidação do imposto na fatura emitida pelo fornecedor ou em documento interno (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 27.º, todos do RITI).

O imposto suportado na aquisição intracomunitária é dedutível nos termos do artigo 19.º do RITI, sendo aplicáveis as regras relativas ao exercício deste direito previstas nos artigos 19.º e seguintes do CIVA.

A venda dos bens aos clientes nacionais, que ocorre em simultâneo com a aquisição intracomunitária efetuada pela exponente, constitui uma transmissão de bens, na aceção do artigo 3.º do CIVA, que é localizada em território nacional, por aplicação da regra de localização prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

Assim, deve a exponente liquidar o imposto que seja devido, de acordo com a taxa aplicável aos bens, nos termos do artigo 18.º do CIVA.

Cenário 2 - Clientes particulares estabelecidos em países comunitários



A exponente recebe encomendas de clientes particulares domiciliados noutros EM, adquire os bens ao seu fornecedor italiano, que os entrega diretamente a esses clientes particulares estabelecidos noutro EM.

Estado em causa a aquisição de bens por particulares, e tendo a exponente aludido, no pedido de informação, às regras relativas às vendas à distância, importa referir que as mesmas consideram-se localizadas no EM do vendedor ou no EM onde se encontra o adquirente, em função do valor das transmissões efetuadas pelo vendedor para um determinado EM.

Se aquele valor não ultrapassar o limiar fixado pelo EM de destino dos bens, a transmissão considera-se localizada no EM de origem. Caso ultrapasse - ou caso, independentemente do valor, o transmitente opte pela tributação no país de destino - é tributada do EM de destino.

Na legislação nacional, o regime das vendas à distância encontra-se previsto nos artigos 10.º e 11.º do RITI.

Assim, a transmissão de bens expedidos ou transportados por um sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino ao adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro, quando este seja um particular, quando os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar nem bens sujeitos a IEC e o valor global, líquido de IVA, das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado membro de destino, será tributada nesse Estado membro, implicando que o sujeito passivo transmitente nele se registre para efeitos de IVA ou aí nomeie representante fiscal. Não sendo excedido aquele montante, a operação é tributável em território nacional, nos termos gerais do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA (cf. n.º 1 do artigo 10.º do RITI).

Na situação em apreço não são aplicáveis as regras relativas às vendas à distância, dado que, não se encontrando os bens em território nacional no momento em que são expedidos ou transportados com destino aos adquirentes particulares, a transmissão não é aqui tributável.

Significa que, efetuando transmissões de bens com destino a particulares a partir de outro EM, a exponente terá de aí se registar em IVA ou nomear representante fiscal.

Quanto à transação anterior, uma vez que os bens vendidos pelo fornecedor italiano não dão entrada em território nacional, a exponente efetua uma aquisição que não é aqui tributável.

Efetivamente, a transmissão efetuada pelo fornecedor italiano será sujeita a IVA naquele Estado membro, cabendo-lhe liquidar o imposto que seja devido.



Desde que se mostrem reunidas as condições legais para o efeito, a exponente pode requerer o reembolso do imposto pago naquele EM, de acordo com as regras previstas no capítulo II do Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

Cenário 3 - Clientes sujeitos passivos estabelecidos em países comunitários

A situação descrita constitui uma operação "triangular" em sentido próprio, ou seja, uma transmissão sucessiva de bens que envolve três sujeitos passivos, estabelecidos em Estados membros diferentes, em que o transporte dos bens não acompanha o circuito documental de faturação.

Assumindo que todos os intervenientes na operação se identificam através do respetivo NIF, válido no VIES, a aquisição de bens efetuada pela exponente ao fornecedor italiano será localizada em território nacional por força da denominada "cláusula de segurança", prevista no n.º 2 do artigo 8.º do RITI, de acordo com a qual, nestas circunstâncias, ainda que o local de chegada dos bens seja outro EM, a operação é aqui tributável.

Esta disposição pode ser afastada, aplicando-se antes o procedimento simplificado de tributação das operações triangulares previsto no n.º 3 do artigo 8.º do RITI, que presume a tributação dos bens no EM de chegada, evitando-se assim que o sujeito passivo nacional tenha de se registar naquele país ou ali nomear representante fiscal.

Para o efeito, a exponente deve indicar na fatura emitida ao seu cliente comunitário que este é o devedor do imposto no EM onde se encontra e inscrever a venda dos bens (com o código 4) na declaração recapitulativa referida no artigo 30.º do RITI (cf. n.º 3 do artigo 8.º do RITI).

Significa também que, no âmbito desta operação, a exponente faz duas aquisições intracomunitárias de bens: uma em território nacional, que aqui não é tributada porque se afastou a cláusula de segurança do n.º 2 do artigo 8.º do RITI; outra no EM onde se encontra o seu cliente, por aí ser o destino final das mercadorias (esta aquisição efetuada pela empresa portuguesa será isenta de IVA no EM de destino, sendo a operação aí tributada como operação interna, cabendo ao cliente comunitário a liquidação do imposto que seja devido, como decorre do artigo 141.º da Diretiva IVA).

A venda efetuada ao cliente final estabelecido noutro Estado membro é relevada no campo 8 do quadro 06, como operação não localizada em território nacional.

Reafirma-se que o procedimento previsto no n.º 3 do artigo 8.º do RITI implica que todos os sujeitos passivos intervenientes na operação estejam estabelecidos em Estados membros distintos, não sendo aplicável se, por exemplo, o cliente final dos bens estiver estabelecido em Portugal ou em Itália.



Neste último caso, estar-se-á perante uma aquisição em Itália efetuada pela exponente, seguida de uma transmissão interna naquele país, sendo o imposto devido pelos adquirentes, caso seja aplicável o disposto no artigo 194.º da Diretiva IVA.

Cenário 4 - Clientes estabelecidos em países terceiros

Sendo os bens adquiridos noutro Estado membro e de lá exportados, a exponente efetua uma aquisição de bens ao fornecedor italiano que não é aqui localizada, nos termos já referidos, tratando-se de uma operação tributada naquele Estado membro.

Assumindo que o documento aduaneiro de exportação é emitido em nome do sujeito passivo nacional, a transmissão dos bens expedidos para país terceiro a partir daquele Estado membro não é tributável em território nacional, por se considerar fora do campo de incidência do imposto, por interpretação *a contrario* do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, devendo a fatura do fornecedor refletir este enquadramento.

A operação deve, contudo, ser relevada no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica.

8. OPERAÇÕES TRIANGULARES

8.1. Caso prático

Uma empresa portuguesa A, enquadrada no Regime Normal Mensal do IVA, adquire mercadorias a uma empresa B, sujeito passivo registado na Alemanha, e revende-as ao sujeito passivo C, registado em Itália.

Tais mercadorias são enviadas diretamente da Alemanha para a Itália.

Onde é devido o IVA desta transação?

8.2. Desenvolvimento do tema e resolução do caso prático

No mundo dos negócios ocorrem, com grande frequência, múltiplas operações em que o circuito económico dos bens não é coincidente com o circuito documental: estamos a falar das operações vulgarmente designadas de “operações triangulares”.

O artigo 40.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), determina, como regra geral, que o local de tributação das aquisições intracomunitárias de bens é o local onde os bens se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte, com destino ao adquirente. O que está em causa é a aplicação do princípio da tributação no destino.



Simplesmente, muitas vezes o lugar de destino final dos bens não é ainda conhecido quando a transação ocorre, especialmente no caso em que são sucessivamente vendidos pelas várias partes.

Com efeito, é frequente no comércio internacional a realização de operações em que um vendedor de um dado país vende mercadorias a um comprador intermediário sediado noutro país, que faturará ao comprador final o valor das mercadorias por um preço que englobará a sua margem de lucro. Por sua vez, as mercadorias são remetidas diretamente pelo vendedor inicial ao comprador final.

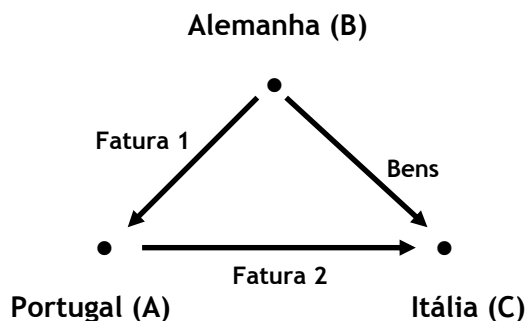
Nestes casos, em que a movimentação física dos bens tem um percurso distinto do dos documentos, está-se perante uma operação vulgarmente denominada de operação triangular.

A aplicação do mencionado artigo 40.º da Diretiva 2006/112/CE, antes referida, conduziria à tributação da operação no Estado membro correspondente ao número fiscal utilizado para efetuar a aquisição e igualmente no Estado membro de chegada dos bens. Tal disciplina conduzia à obrigação de o sujeito passivo que atribuiu o número de identificação fiscal para efetuar a aquisição ter de registar-se ou nomear representante ou no Estado membro de partida dos bens, ou no de chegada dos mesmos.

O artigo 42.º da Diretiva do IVA, no entanto, elimina a tributação no Estado membro correspondente ao n.º fiscal indicado, desde que estejam reunidas as seguintes condições:

- a) O adquirente prove ter efetuado essa aquisição com vista a uma entrega posterior, efetuada no território do Estado membro determinado em conformidade com o artigo 40.º da Diretiva IVA, relativamente à qual o destinatário foi designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 197.º da mesma diretiva;
- b) O adquirente cumpra as obrigações relativas à entrega da declaração recapitulativa previstas no artigo 265.º da Diretiva IVA.

Em termos esquemáticos, tal operação triangular, que corresponde à única que na declaração recapitulativa é identificada como operação do tipo 4, pode representar-se da seguinte forma:



B, sujeito passivo registado na Alemanha, vende a A, registado em Portugal, determinadas mercadorias e este, por sua vez, revende-as a C, sujeito passivo registado em Itália. Tais mercadorias são enviadas diretamente da Alemanha para a Itália.

Desde que A faça prova de que os bens foram transmitidos a C, e na fatura a emitir a este o designe como devedor do imposto não é passível de tributação a aquisição intracomunitária considerada localizada em Portugal.

Apesar de se tratar de uma aquisição não tributada no território nacional, A deve:

- Incluir o valor da fatura que lhe foi emitida por B no campo 14 da sua declaração periódica, para efeitos de cruzamento de informações entre os Estados membros;
- Incluir o valor da fatura emitida a C na declaração recapitulativa, como uma operação do tipo 4, embora sem incluir o seu valor no campo 7 da declaração periódica. Esse valor é de incluir no campo 8 dessa declaração.



9. OPERAÇÕES RELATIVAS A BENS QUE NÃO ENTRAM NO TERRITÓRIO NACIONAL ⁽¹¹⁾

9.1. Caso práticos

1.º caso

A empresa portuguesa E, enquadrada no Regime Normal Mensal do IVA, adquire mercadorias a uma empresa romena D, sujeito passivo registado na Roménia, e revende-as ao sujeito passivo F, igualmente estabelecido na Roménia, seguindo os bens diretamente das instalações da empresa D para as instalações da empresa F.

Onde é devido o IVA desta transação?

2.º caso

A empresa portuguesa H, enquadrada no Regime Normal Mensal do IVA, adquire mercadorias a uma empresa brasileira G e revende-as ao sujeito passivo I, estabelecido no Canadá, seguindo os bens diretamente das instalações da empresa brasileira G para as instalações da empresa canadiana I.

Onde é devido o IVA desta transação?

9.2. Desenvolvimento do tema e resolução dos casos práticos

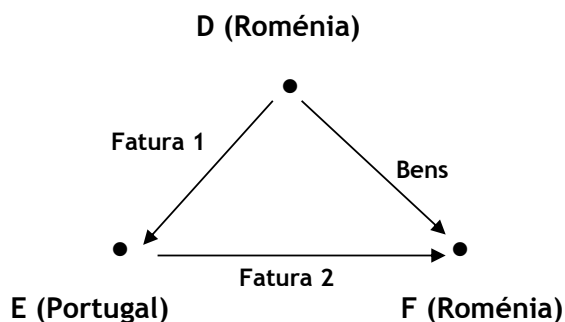
Da mesma forma que nas operações triangulares, as plataformas digitais são igualmente muito utilizadas para realizar operações em que os bens são adquiridos a um operador económico de determinado país (intracomunitário ou extracomunitário), para serem vendidos a operadores económicos ou a particulares de outro país, sem que tais bens cheguem a entrar no território nacional, uma vez que são enviados diretamente do fornecedor para o cliente, ambos estabelecidos no estrangeiro.

Analisemos o enquadramento em IVA destas situações, procurando, com isso, resolver os casos práticos apresentados.

⁽¹¹⁾ Sobre esta matéria ver as fichas doutrinárias n.º 676, com despacho de 04/06/2010 (Vendas de bens que se não encontram em território nacional), n.º 10971, com despacho de 12/01/2017 (Transmissão de bens colocados num entreposto fiscal na UE, remetidos a partir da América Latina, nunca situados em TN), n.º 10680, com despacho de 02/09/2016 (Operações realizadas entre vários intervenientes sediados em diversos países), n.º T909 2005154, com despacho de 16/03/2007 (Bens que não entram no território nacional) e n.º F055 2003003, com despacho de 11/07/2005 (Aquisição de automóveis para revenda).



1.º caso prático



A empresa D, estabelecida na Roménia, fatura à empresa portuguesa E (fatura 1), mas entrega diretamente os bens a outra empresa estabelecida na Roménia, a empresa F, cliente da empresa portuguesa e a quem esta vai emitir a correspondente fatura (fatura 2).

Uma vez que os bens objeto da transação entre D e E não entram no território português, não se verifica qualquer aquisição intracomunitária de bens em Portugal.

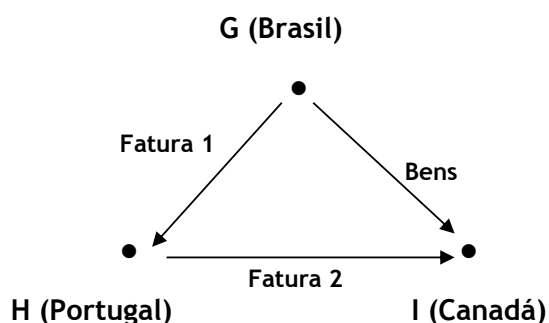
Nestes termos, a venda efetuada por D a E constitui uma transmissão interna de bens no território romeno, sendo aí tributada de acordo com o regime interno desse país.

A venda efetuada pela empresa portuguesa E à empresa romena F está sujeita a IVA na Roménia.

A empresa portuguesa E realiza, assim, uma operação fora do território nacional. No entanto, deve incluir o valor da fatura 2 no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica, uma vez que essa operação, apesar de ter sido integralmente realizada fora do território nacional, confere à empresa portuguesa direito à dedução do IVA que porventura tenha suportado no território nacional para a sua realização.



2.º caso prático



A empresa G, estabelecida no Brasil, fatura à empresa H (fatura 1), estabelecida em Portugal, mas remete os bens diretamente para a empresa I, estabelecida no Canadá, cliente da empresa portuguesa e a quem esta vai emitir a correspondente fatura (fatura 2).

Uma vez que os bens objeto da transação entre G e H não entram no território nacional, a fatura 1 encontra-se fora do campo de aplicação do IVA em Portugal.

A venda efetuada pela empresa portuguesa H à empresa canadiana I também se encontra fora do campo de aplicação do IVA em Portugal, uma vez que ela se refere a uma operação integralmente realizada fora do território nacional.

Mesmo assim, a empresa portuguesa H deve incluir o valor da fatura 2 no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica, uma vez que a operação a que essa fatura diz respeito, apesar de ter sido integralmente realizada fora do território nacional, confere à empresa portuguesa direito à dedução do IVA que porventura tenha suportado no território nacional para a sua realização.

10. A LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

10.1. Casos práticos

Onde é devido o IVA das prestações de serviços a seguir indicadas:

1.º grupo - Operações entre sujeitos passivos (operações B2B)



Caso 1 - Uma empresa francesa, sujeito passivo do IVA registado em França, contratou os serviços de um gabinete de estudos de mercado com escritório no Porto.

Caso 2 - Uma empresa espanhola contratou uma empresa com sede em Guimarães para lhe confeccionar artigos de vestuário, fornecendo-lhe, para o efeito, as matérias-primas necessárias.

Caso 3 - Transporte de bens com início em Viana do Castelo e chegada em Lisboa, sendo transportador um sujeito passivo português e adquirente um sujeito francês que forneceu o seu n.º de IVA em França.

Caso 4 - Transporte de bens com início em Braga e chegada em Milão, sendo transportador um sujeito passivo espanhol e adquirente um sujeito passivo português que forneceu o seu n.º de IVA.

Caso 5 - Um sujeito passivo português vai ter de pagar uma comissão a um agente alemão, sujeito passivo registado para efeitos de IVA na Alemanha, que lhe angariou um cliente desse Estado membro, com a qualidade de sujeito passivo, para uma transmissão intracomunitária de bens a partir do território nacional.

Caso 6 - Uma empresa com sede em Évora adquire a uma empresa com sede em França um dos serviços por via eletrónica constantes do Anexo D ao CIVA.

Caso 7 - Um arquiteto português, com gabinete em Braga, elabora um projeto para a construção de um imóvel em Vigo (Espanha).

Caso 8 - Uma empresa de construção civil de Barcelona desloca trabalhadores para Portugal, para aqui participarem na construção de um Centro Comercial, propriedade de um sujeito passivo português.

Caso 9 - Uma empresa transportadora sediada em Portugal realizou um transporte de passageiros em autocarro entre Guimarães e Paris.

Caso 10 - Para celebrar o seu aniversário, uma empresa com sede em Vigo contratou os serviços de um restaurante localizado em Valença, que confeccionou os produtos alimentares e deslocou o respetivo pessoal à sede da empresa espanhola.

Caso 11 - Serviços de alimentação e bebidas a bordo de uma embarcação de turismo num percurso entre Barcelona e Faro, com partida em Espanha.

Caso 12 - Uma empresa estabelecida em Portugal realizou uma exposição em Madrid, na qual recebeu visitantes provenientes de diversos países, alguns domiciliados em Portugal, outros domiciliados noutros EM e outros domiciliados fora da UE.

Caso 13 - Uma empresa de rent-a-car de Braga alugou a uma empresa francesa, durante dez dias, um automóvel para as deslocações em Portugal de um seu gerente.



2.º grupo - Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos (operações B2C)

Caso 14 - Um advogado com escritório em Portugal foi contratado por um cidadão francês, não sujeito passivo de IVA, residente em França, para o patrocinar.

Caso 15 - Uma sociedade de consultores fiscais, com sede em Lisboa, enquadrada para efeitos de IVA no Regime Normal de periodicidade mensal, elaborou um parecer, a pedido de um cidadão residente na Alemanha, não sujeito passivo de IVA, tendo em vista a obtenção de esclarecimentos sobre a legislação vigente em Portugal, uma vez que pretende fazer aqui alguns investimentos.

Caso 16 - Um cidadão português (não sujeito passivo) contratou uma empresa de transportes de Vigo, para lhe fazer a mudança do recheio da casa que possuía em Monção para o Porto, para onde mudou a sua residência.

Caso 17 - Transporte com início em Portugal e chegada noutro Estado membro, sendo transportador um sujeito passivo português e adquirente do serviço de transporte uma pessoa que não é sujeito passivo.

Caso 18 - Um não sujeito passivo de IVA domiciliado em Elvas deixou o seu veículo automóvel a reparar numa oficina em Badajoz.

Nota: Ver solução no ponto 10.3.

10.2. Desenvolvimento do tema

10.2.1. As regras gerais de localização das prestações de serviços

De acordo com a atual redação do artigo 6.º do CIVA, há duas regras gerais de localização das prestações de serviços, que se diferenciam em função da natureza do adquirente.

A 1.ª regra geral consta da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA e corresponde ao artigo 44.º da Diretiva IVA.

Segundo esta regra geral, quando o adquirente dos serviços é um sujeito passivo do IVA ⁽¹²⁾ - operações B2B - as operações são tributáveis no lugar onde o adquirente tem a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.

⁽¹²⁾ O conceito de sujeito passivo inclui, de conformidade com o n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, as pessoas coletivas, não sujeitos passivos, que estejam, ou devam estar, registados para efeitos de IVA.



Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente italiano, a operação não é, em princípio ⁽¹³⁾, localizada em Portugal, mas na Itália.

Como tal, o prestador de serviços português não deverá liquidar IVA, devendo ser o cliente italiano a proceder à respetiva autoliquidação na Itália, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).

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 autoliquidação do IVA devido pela operação realizada, à taxa vigente no território português, reconhecendo-se-lhe, no entanto, o direito à dedução do IVA autoliquidado.

A 2.^a regra geral está contida na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA e corresponde ao artigo 45.º da Diretiva IVA.

Segundo esta regra, quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA - operações B2C - as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços.

Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente francês que não seja sujeito passivo, deverá, em princípio ⁽¹⁴⁾, liquidar IVA português, uma vez que a operação se localiza, em princípio, 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 vigente no Estado membro onde está estabelecido.

Para efeitos de aplicação das regras do artigo 6.º entende-se por sujeito passivo, tal como se esclarece no Ofício-Circulado n.º 30115, de 29/12/2009, da Direção de Serviços do IVA:

- a) *As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, relativamente aos serviços que lhes são prestados, quando o respetivo prestador não tenha, no território nacional a sede, estabelecimento estável ou domicílio (alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º);*
- b) *Outras pessoas coletivas que, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA, devam estar registadas para efeitos do artigo 5.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), ou seja, qualquer pessoa coletiva que, não sendo sujeito passivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, mas se encontra registada para efeitos das aquisições intracomunitárias de bens, é considerada sujeito passivo do imposto quando adquire serviços a um*

⁽¹³⁾ Dizemos “em princípio”, em virtude de haver exceções à regra acabada de definir.

⁽¹⁴⁾ Dizemos “em princípio”, em virtude de haver exceções à regra acabada de definir, como veremos já de seguida.



prestador que não tenha, no território nacional, a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados;

- c) *Qualquer pessoa, singular ou coletiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com a sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.ª Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica.”*

Estando em causa prestações de serviços cujo adquirente seja um sujeito passivo português, a regra geral contida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA é aplicável, quer o adquirente se encontre enquadrado no Regime Normal do IVA, quer se encontre enquadrado no Regime do artigo 9.º ou no Regime de Isenção do artigo 53.º, ambos do CIVA. Com efeito, conforme refere a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a regra geral aplica-se quando o adquirente seja “um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º”.

O n.º 5 do artigo 2.º do CIVA refere expressamente que, para efeitos das alíneas e) e g) do n.º 1, se consideram sujeitos passivos do imposto, relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua atividade, as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1, bem como quaisquer outras pessoas coletivas que devam estar registadas para efeitos do artigo 25.º do RITI.

Ora, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, os operadores económicos que se encontrem enquadrados no artigo 9.º ou no Regime de Isenção do artigo 53.º, ambos do CIVA, são considerados sujeitos passivos do imposto.

O que acaba de ser referido terá de ser tido em atenção quando analisarmos (no ponto 12 deste manual) o enquadramento em IVA do alojamento local, setor onde atuam diversos operadores que se encontram enquadrados no Regime Especial de Isenção do artigo 53.º do CIVA e que pagam comissões ou taxas de serviço às plataformas digitais AIRBNB e BOOKING.



10.2.2. As exceções às regras gerais

As regras gerais acabadas de definir comportam, no entanto, determinadas exceções, algumas das quais são comuns às duas regras gerais, enquanto outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos.

Nestes casos, temos de esquecer as regras gerais antes enunciadas, uma vez que existem regras específicas de localização para estas prestações de serviços.

Nos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA temos as exceções às duas regras gerais e nos números 9, 10 e 11 as exceções à regra geral das prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos a não sujeitos passivos. No n.º 12 temos algumas situações especiais que, a não terem sido previstas, ocasionariam ausência de tributação e nefastas distorções de concorrência.

10.2.2.1. As exceções comuns às duas regras gerais

As exceções que são comuns às duas regras gerais são as seguintes, cujas prestações de serviços são tributadas do modo a seguir indicado:

Natureza da prestação de serviços	Local de tributação
Prestações de serviços relacionadas com imóveis	Lugar onde se situa o imóvel, independentemente da qualidade do adquirente
Prestações de serviços de transporte de passageiros	Lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente
Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros	Lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente
Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros	Lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente
Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso	Lugar onde são materialmente executadas, independentemente da qualidade do adquirente
Locação de curta duração de um meio de transporte	Lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste



10.2.2.2. As exceções específicas da regra de localização das prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos do IVA

As exceções específicas da regra de localização das prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos do IVA são as seguintes, que são tributadas do modo a seguir indicado:

Natureza da prestação de serviços	Local de tributação
Prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens	Lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas
Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens	Lugar de partida do transporte
Prestações de serviços acessórios do transporte	Lugar onde são materialmente executadas
Prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes	Lugar onde são materialmente executadas
Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem	Lugar onde é efetuada a operação principal
Prestações de serviços de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas na alínea e) dos números 7 e 8, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhe sejam acessórios	Lugar onde são materialmente executadas
Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração	Lugar onde o destinatário tem domicílio ou residência habitual
Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D	Lugar onde o destinatário tem domicílio ou residência habitual

10.2.3. Prestações de serviços descritas no n.º 11 do artigo 6.º, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade

Estas prestações de serviços, a seguir indicadas, não são tributáveis em Portugal, quando o adquirente seja uma pessoa que não é sujeito passivo, estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade:



- Cessão ou concessão de direitos de autor, *brevets*, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;
- Prestações de serviços de publicidade;
- Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
- Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres-fortes;
- Colocação de pessoal à disposição;
- Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte;
- Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de eletricidade ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços diretamente conexas;
- Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional ou um direito mencionado no presente número.

10.3. Resolução dos casos práticos

Casos 1 a 6 do ponto 10.1

Nestes casos estamos perante operações B2B para as quais não existe nenhuma regra específica de localização, pelo que lhes é aplicável a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Por força disso, as operações em causa localizam-se no país do adquirente, cabendo a este a obrigação de autoliquidação do IVA.

Casos 7 a 13 do ponto 10.1

Em relação a estes casos estamos perante operações B2B para as quais existem regras específicas de localização, previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA. Por força disso, nestes casos devemos esquecer a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, aplicando a cada caso a regra específica prevista nas várias alíneas dos mencionados n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA.

Os casos 7 e 8 dizem respeito a prestações de serviços relacionadas com imóveis, pelo que, de conformidade com a alínea a) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, as operações em causa localizam-se no país onde está implantado o imóvel, independentemente da qualidade do adquirente.

O caso 9 diz respeito a prestações de serviços de transporte de passageiros, referidas na alínea b) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar onde se



efetua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente.

O caso 10 diz respeito a prestações de serviços de alimentação e bebidas, não executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, referidas na alínea c) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente.

O caso 11 diz respeito a prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, referidas na alínea d) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente.

O caso 12 diz respeito a prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, referidas na alínea e) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas, independentemente da qualidade do adquirente.

O caso 13 diz respeito a prestações de serviços relativas à locação de curta duração de um meio de transporte, referidas na alínea f) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste.

Casos 14 e 15 do ponto 10.1

Nestes casos estamos perante operações B2C para as quais não existe nenhuma regra específica de localização, pelo que lhes é aplicável a regra geral prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Por força disso, as operações localizam-se no país onde se encontra estabelecido o prestador do serviço, cabendo a este a obrigação de liquidação do IVA.

Casos 16,17 e 18 do ponto 10.1

Em relação a estes casos estamos perante operações B2C para as quais existem regras específicas de localização, previstas nos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA. Por força disso, nestes casos devemos esquecer a alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, aplicando a cada caso a regra específica prevista nas várias alíneas dos mencionados n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA.

O caso 16 diz respeito a prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, referidas na alínea a) dos números 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas.



O caso 17 diz respeito a prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, referidas na alínea b) dos números 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar de partida do transporte.

O caso 18 diz respeito a prestações de serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, referidas na alínea d) dos números 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, que são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.

11. OS SERVIÇOS PRESTADOS POR VIA ELETRÓNICA

11.1. Conceito de serviços por via eletrónica

Compreendem-se neste conceito, nomeadamente, os descritos no Anexo II da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006), transposto em Portugal através do anexo D ao Código do IVA, que contém a lista exemplificativa das prestações de serviços consideradas efetuadas por via eletrónica e que são as seguintes:

- 1) Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas web, manutenção à distância de programas e equipamentos;
- 2) Fornecimento de programas e respetiva atualização;
- 3) Fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados;
- 4) Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- 5) Prestações de serviços de ensino a distância.

Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrónico, esse facto não significa, por si só, que o respetivo serviço seja prestado por via eletrónica (redação do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto).

De harmonia com o n.º 1 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, entende-se por serviços prestados por via eletrónica a que se refere a Diretiva



2006/112/CE, os serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.

De acordo com o n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, o n.º 1 abrange, em especial, o seguinte:

- a) Fornecimento de produtos digitalizados em geral, nomeadamente os programas informáticos e respetivas alterações e atualizações;
- b) Serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrónica, tais como um sítio ou uma página Internet;
- c) Serviços gerados automaticamente por computador através da Internet ou de uma rede eletrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário;
- d) Concessão, a título oneroso, do direito de colocar um bem ou um serviço à venda num sítio Internet que funciona como mercado em linha, em que os compradores potenciais fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são prevenidas da realização de uma venda através de um correio eletrónico gerado automaticamente por computador;
- e) Pacotes de fornecimento de serviços Internet (ISP) em que a componente telecomunicações constitui um elemento auxiliar e secundário (ou seja, pacotes que vão além do mero acesso à Internet e que compreendem outros elementos, tais como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias e a informações meteorológicas ou turísticas, espaços de jogo, alojamento de sítios, acesso a debates em linha, etc.);
- f) Serviços enumerados no anexo I.

Os serviços enumerados no anexo I do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, são os seguintes:

A. Ponto 1 do anexo II da Diretiva IVA:

- a) Alojamento de sítios e de páginas web;
- b) Manutenção automatizada de programas em linha e à distância;
- c) Administração remota de sistemas;



- d) Armazenamento de dados em linha que permita o armazenamento e a extração de dados específicos por via eletrónica;
- e) Fornecimento em linha de espaço de disco encomendado.

B. Ponto 2 do anexo II da Diretiva IVA:

- a) Acesso ou descarregamento de programas informáticos, incluindo programas para aquisições/contabilidade e programas informáticos antivírus e respetivas atualizações;
- b) Programas informáticos para bloquear a visualização de faixas publicitárias (bloqueadores de anúncios);
- c) Descarregamento de programas de gestão (*drivers*), tais como programas informáticos de interface entre computadores e equipamento periférico (por exemplo, impressoras);
- d) Instalação automatizada em linha de filtros em sítios *web*;
- e) Instalação automatizada em linha de corta-fogos (*firewalls*).

C. Ponto 3 do anexo II da Diretiva IVA:

- a) Acesso ou descarregamento de temas para a área de trabalho (*desktop*);
- b) Acesso ou descarregamento de fotos, imagens ou protetores de ecrã (*screensavers*);
- c) Conteúdo digitalizado de livros e outras publicações eletrónicas;
- d) Assinatura de jornais e revistas em linha;
- e) Diários *web* (*weblogs*) e estatísticas de consulta de sítios *web*;
- f) Notícias, informações de trânsito e boletins meteorológicos em linha;
- g) Informações em linha geradas automaticamente por programas informáticos a partir de dados específicos introduzidos pelo adquirente ou destinatário, tais como dados jurídicos e financeiros, incluindo cotações das bolsas de valores continuamente atualizadas;
- h) Oferta de espaços publicitários, nomeadamente de faixas publicitárias em páginas/sítios *web*;
- i) Utilização de motores de busca e de diretórios da Internet.



D. Ponto 4 do anexo II da Diretiva IVA:

- a) Acesso ou descarregamento de música para computadores e telemóveis;
- b) Acesso ou descarregamento de temas (*jingles*) ou excertos musicais, tons de toque ou outros sons;
- c) Acesso ou descarregamento de filmes;
- d) Descarregamento de jogos para computadores e telemóveis;
- e) Acesso a jogos automatizados em linha dependentes da Internet ou de outras redes eletrónicas semelhantes, em que os jogadores se encontram geograficamente distantes uns dos outros;
- f) Receção de programas de radiodifusão ou de televisão distribuídos através de uma rede de radiodifusão ou televisão, Internet ou rede eletrónica similar para ouvir ou ver programas no momento escolhido pelo utilizador e a pedido deste, com base num catálogo de programas selecionado pelo fornecedor dos serviços de comunicação social, tais como televisão ou vídeo a pedido;
- g) Receção de programas de radiodifusão ou de televisão através da Internet ou de redes eletrónicas similares (fluxo contínuo IP), salvo se difundidos em simultâneo através das redes de radiodifusão e televisão;
- h) Conteúdos áudio e audiovisuais através de redes de telecomunicações que não sejam fornecidos por e sob a responsabilidade editorial de um fornecedor de serviços de comunicação social;
- i) O fornecimento subsequente da produção áudio e audiovisual de um fornecedor de serviços de comunicação social através de redes de telecomunicações por outra pessoa que não seja esse fornecedor.

E. Ponto 5 do anexo II da Diretiva IVA:

- a) Ensino automatizado à distância cujo funcionamento depende da Internet ou de uma rede eletrónica semelhante e cuja prestação exige uma intervenção humana limitada, ou mesmo nula, incluindo salas de aula virtuais, exceto no caso de a Internet ou rede eletrónica semelhante ser usada apenas como simples meio de comunicação entre o professor e o aluno;
- b) Cadernos de exercícios preenchidos em linha pelos alunos e corrigidos e classificados automaticamente sem qualquer intervenção humana.

Nos termos do n.º 3 do artigo 7.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo



Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, o n.º 1 não abrange o seguinte:

- a) Serviços de radiodifusão e televisão;
- b) Serviços de telecomunicações;
- c) Bens cuja encomenda e respetivo processamento sejam efetuados por via eletrónica;
- d) CD-ROM, disquetes e suportes materiais similares;
- e) Material impresso, tal como livros, boletins, jornais ou revistas;
- f) CD e cassetes áudio;
- g) Cassetes vídeo e DVD;
- h) Jogos em CD-ROM;
- i) Serviços de profissionais, tais como juristas ou consultores financeiros, que aconselham os seus clientes por correio eletrónico;
- j) Serviços de ensino, em que o conteúdo do curso é fornecido pelo docente através da Internet ou de uma rede eletrónica (ou seja, por conexão remota);
- k) Serviços de reparação física fora de linha de equipamento informático;
- l) Serviços de armazenamento de dados fora de linha;
- m) Serviços de publicidade, nomeadamente em jornais, em cartazes ou na televisão;
- n) Serviços de assistência por telefone;
- o) Serviços de ensino exclusivamente prestados por correspondência, nomeadamente utilizando os serviços postais;
- p) Serviços tradicionais de vendas em leilão, assentes na intervenção humana direta, independentemente do modo como são feitas as ofertas de compra;
- q) (suprimida);
- r) (suprimida);
- s) (suprimida);
- t) Bilhetes para manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas e similares reservados pela Internet;



- u) Alojamento, aluguer de automóveis, serviços de restauração, de transporte de passageiros ou similares reservados pela Internet.

11.2. Local de tributação

A partir de 01/01/2015, por força das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, que transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 5.º da Diretiva n.º 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, o enquadramento das prestações de serviços por via eletrónica efetuadas a adquirentes que não são sujeitos passivos, é o seguinte:

Localização do Prestador	Localização do destinatário (não sujeito passivo)	Local de tributação
Portugal	Portugal	Portugal
Portugal	Outro EM	Outro EM
Portugal	Fora da Comunidade	Não tributadas
Outro EM	Portugal	Portugal
Fora da Comunidade	Portugal	Portugal

Quando as prestações de serviços por via eletrónica são efetuadas a adquirentes que são sujeitos passivos de IVA, o IVA é devido no país do adquirente (aplica-se a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA).

De referir, no que toca a prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, que em consequência da transposição para a ordem jurídica interna das alíneas 1), 3) e 4) do artigo 1.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, efetuada pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2019, foi aditado ao Código do IVA o artigo 6.º-A, que estabelece uma derrogação à regra de localização aplicada às prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, quando efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos do imposto, que passam a ser tributadas no Estado membro onde o prestador tiver a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

- Estejam em causa serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica prestados a não sujeitos passivos de outros Estados membros;
- Efetuados por um prestador estabelecido num único Estado membro; e



- c) O valor total desses serviços não seja superior no ano civil em curso, ou no ano civil anterior, a € 10.000.

Daqui decorre que, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 6.º-A do CIVA, quando aqueles serviços sejam prestados por sujeitos passivos estabelecidos no território nacional, que não disponham de estabelecimento estável em nenhum outro Estado membro, e cujo montante das prestações de serviços a adquirentes que não sejam sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados em outros Estados membros não ultrapasse € 10.000, esses serviços são tributáveis em território nacional, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Ao contrário, serão tributados de acordo com as regras em vigor no Estado membro do prestador, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados no território nacional por sujeitos passivos estabelecidos apenas num outro Estado membro, quando o montante dos serviços por estes prestados não ultrapassar € 10.000.

11.3. Casos práticos relativos a serviços prestados por via eletrónica

1.º caso - Concessão de uma licença temporária de acesso ⁽¹⁵⁾

Uma empresa portuguesa possui um *site* na internet a partir do qual materializa a comercialização dos seus produtos, encontrando-se as aplicações por si produzidas alojadas em servidores nacionais e internacionais.

Essa empresa cede o acesso aos programas que produz, consubstanciando-se tal prestação de serviços na concessão de uma licença temporária de acesso, que permite ao adquirente utilizar as aplicações por um período de tempo pago antecipadamente a essa empresa. Em nenhuma circunstância ou momento, o adquirente fica detentor de qualquer direito definitivo dessas aplicações, ou de suporte físico das mesmas.

São seus clientes, nomeadamente, sujeitos passivos do imposto, particulares e entidades públicas cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situa, não só no território nacional, mas também em Estados membros da Comunidade e em países terceiros.

Perante estes dados, pretende-se saber se os serviços prestados de “Concessão de direitos temporários de acesso a pessoas e entidades”, a adquirentes estabelecidos ou domiciliados fora do espaço da Comunidade Europeia se inserem no âmbito das operações não tributáveis nos termos da alínea a) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA.

Em resposta à questão colocada, a ficha doutrinária esclarece que, em termos de localização das prestações de serviços, existem duas regras gerais, que constam das

⁽¹⁵⁾ Caso retirado da ficha doutrinária n.º 546, com despacho de 23/04/2010.



alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, segundo as quais as prestações de serviços são tributáveis desde que efetuadas a:

"a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, 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;

b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados".

Não obstante o princípio que está subjacente a estas regras, o artigo 6.º contempla algumas exceções, que se encontram consignadas nos seus n.ºs 7 a 12.

Assim, por afastamento da regra constante da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, não são tributadas no território nacional, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, nos termos das alíneas a) e l) ⁽¹⁶⁾ do n.º 11 do mesmo artigo, as seguintes prestações de serviços:

"a) Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos";

"l) Prestações de serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D".

Relativamente aos serviços prestados por via eletrónica, o anexo D contém uma lista exemplificativa destes serviços, retirando-se da mesma que se consideram como tais:

- O fornecimento de sítios informáticos;
- A domiciliação de páginas Web;
- A manutenção à distância de programas e equipamentos;
- O fornecimento de programas e respetiva atualização;
- O fornecimento de imagens, textos e informações;
- A disponibilização de bases de dados;
- O fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro;
- O fornecimento de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- A prestação de serviços de ensino à distância.

Sendo uma lista com carácter meramente exemplificativo, o conjunto de serviços prestados por via eletrónica não se esgota naturalmente naqueles, abrangendo, de um

⁽¹⁶⁾ Esta alínea foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro. A não tributação destes serviços consta atualmente da alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.



modo geral, todas as operações consideradas, face ao Código do IVA, como prestações de serviços na aceção do artigo 4.º do CIVA e ainda as que envolvem entregas de bens efetuadas no âmbito do denominado comércio eletrónico "on-line".

Resulta do anteriormente referido, que toda e qualquer prestação de serviços efetuada on-line que não consista na mera comunicação por correio eletrónico entre prestador e cliente cai, em princípio, na aceção de prestação de serviços por via eletrónica.

Importa, ainda, referir que, para efeitos da aplicação das regras estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, se considera sujeito passivo do imposto qualquer pessoa, singular ou coletiva, estabelecida fora do território da Comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.ª Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica.

Por todo o exposto, os serviços efetuados pela empresa, que se consubstanciam na "concessão de uma licença temporária de acesso", através da internet, aos programas por si produzidos, configuram prestações de serviços efetuadas por via eletrónica que, quando prestadas a destinatários que estejam estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade e que não sejam sujeitos passivos do imposto, não são tributadas no território nacional, por afastamento da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, aplicando-se-lhes a norma prevista na alínea l) do n.º 11 do mesmo artigo ⁽¹⁷⁾.

Contudo e tendo em conta o conceito de sujeito passivo antes referido, se o destinatário dos serviços for um sujeito passivo estabelecido fora do território da Comunidade, tais prestações de serviços não são tributadas no território nacional, por leitura *a contrario* do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

2.º caso - Comercialização de software através de um serviço online, para países terceiros ⁽¹⁸⁾

A comercialização de software através de um serviço online consubstancia uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta.

⁽¹⁷⁾ Esta alínea foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro. A não tributação destes serviços consta atualmente da alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

⁽¹⁸⁾ Caso retirado da ficha doutrinária n.º 2625, com despacho de 02/10/2011



De acordo com as regras gerais de localização das prestações de serviços, previstas no n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, que se diferenciam em função do adquirente, as prestações de serviços consideram-se tributáveis no território nacional quando efetuadas a: *"a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, 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; b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados."*

Todavia, estas regras comportam várias exceções descritas nos n.ºs 7 a 12 do mesmo artigo 6.º, tendo cada uma das exceções regras próprias de localização.

Uma dessas exceções está contemplada na alínea l) do n.º 11 do artigo 6.º do CIVA ⁽¹⁹⁾, ao estabelecer que não tem aplicação o disposto na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo relativamente às *"prestações de serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D"*, quando o adquirente for um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade.

De referir que o anexo D ao Código do IVA contém uma lista exemplificativa dos serviços prestados por via eletrónica, considerando-se como tais:

- O fornecimento de sítios informáticos;
- A domicilição de páginas Web;
- A manutenção à distância de programas e equipamentos;
- O fornecimento de programas e respetiva atualização;
- O fornecimento de imagens, textos e informações;
- A disponibilização de bases de dados;
- O fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro;
- O fornecimento de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- A prestação de serviços de ensino à distância.

De referir, ainda, que, sendo uma lista com carácter meramente exemplificativo, o conjunto de serviços prestados por via eletrónica não se esgota naqueles, abrangendo de um modo geral todas as operações consideradas face ao Código como prestação de serviços na aceção do artigo 4.º do CIVA e ainda as que envolvem entregas de bens efetuadas no âmbito do denominado comércio eletrónico "on-line".

⁽¹⁹⁾ Esta alínea foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro. A não tributação destes serviços consta atualmente da alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.



Face ao exposto, a operação de “utilização da rede informática para a comercialização do software” consubstancia uma prestação de serviços por via eletrónica realizada a adquirentes estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade.

Atentas as regras de localização definidas no artigo 6.º do Código do IVA, é essencial saber da qualidade do adquirente dos serviços.

Assim, se estiverem em causa serviços prestados por via eletrónica a sujeitos passivos fora da União Europeia, é aplicável, *a contrario*, a regra geral constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, ou seja, a tributação ocorre 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. Consequentemente, não são localizados/tributados no território nacional.

Apesar da operação não ser tributada em território nacional, subsiste a obrigação, por parte de prestador de serviços, de emissão de fatura, sob a forma legal, com menção dos elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, designadamente do motivo justificativo da não aplicação de imposto, mediante aposição do seguinte: *“Operação não localizada no território nacional ao abrigo da al. a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario”*.

Os serviços prestados em causa devem ser declarados no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica do imposto.

Se estiverem em causa serviços prestados por via eletrónica a particulares fora da União Europeia, neste caso, não obstante o prestador ter no território nacional a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade e não seja sujeito passivo, é afastada a regra geral constante da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, aplicando-se-lhe a alínea l) do n.º 11 do mesmo artigo ⁽²⁰⁾.

Face à citada disposição legal, tais prestações de serviço não se consideram localizadas/tributadas em território nacional.

3.º caso - Prestação de serviços de programação informática a sujeitos passivos com sede nos EUA ⁽²¹⁾

⁽²⁰⁾ Esta alínea foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro. A não tributação destes serviços consta atualmente da alínea h) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

⁽²¹⁾ Caso retirado da ficha doutrinária n.º 15658, com despacho de 28/06/2019.



Uma empresa portuguesa que presta serviços de programação informática a sujeitos passivos com sede nos Estados Unidos da América, pretende saber se deve liquidar IVA e, no caso de não ter de o fazer, qual o motivo a mencionar nas faturas.

Os serviços de programação informática são considerados "serviços prestados por via eletrónica" para efeitos, quer da Diretiva IVA e respetivo Regulamento, quer para efeitos do CIVA, o que significa que estamos perante prestações de serviços realizadas, a título oneroso, por um sujeito passivo português a sujeitos passivos residentes fora da União Europeia, pelo que cumpre averiguar da localização destas prestações de serviços.

No que tange à localização das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos (operações B2B), a regra geral consta da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, da qual resulta que são localizadas em território nacional e, em consequência, cá tributadas:

- as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos mencionados no n.º 5 do artigo 2.º (situações em que se verifica o reverse charge nos termos das alíneas e) e g) do n.º 1 do mesmo artigo 2.º), cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe em território nacional, independentemente do território/Estado em que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

Sendo os destinatários dos serviços prestados sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional, qualidade que tem que ser comprovada (tal como resulta do ponto III do Ofício Circulado n.º 30115, da Direção de Serviços do IVA), a prestação de serviços é localizada e tributada no território / Estado da sua sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, no caso, nos EUA, em conformidade com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, *a contrario*, do CIVA.

Não obstante a operação não ser localizada e tributada em território nacional, sobre o sujeito passivo português impende a obrigação de emitir faturas pelos serviços de programação informática prestados aos sujeitos passivos com sede nos EUA, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, das quais devem constar os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do mesmo código, identificando o motivo pela qual não liquida imposto, que, em conformidade com o n.º 13 da mesma norma, corresponde à menção "IVA - Autoliquidação".

11.4. Regime Especial - Mini Balcão Único (MOSS)

11.4.1. Âmbito de aplicação do regime

De harmonia com as informações disponíveis no Portal das Finanças - MOSS - Mini Balcão Único ⁽²²⁾:

⁽²²⁾ Ver sobre este assunto o Guia do Mini Balcão Único do IVA, disponível no Portal das Finanças.



“O Mini Balcão Único (Mini One Stop Shop - MOSS) é um regime especial que tem em vista facilitar o cumprimento das obrigações respeitantes às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na Comunidade. O MOSS aplica-se a partir de 1 de janeiro de 2015.

Este regime é facultativo e aplica-se aos sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas não no Estado membro de consumo (EMC), e aos sujeitos passivos que não estejam estabelecidos na Comunidade, desde que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade.

Para poderem registar-se no regime os sujeitos passivos estabelecidos no território nacional (Estado membro de identificação ou EMI) ou seja, os que têm neste território sede ou estabelecimento estável, utilizam o número de identificação fiscal de que já dispõem para efeitos da respetiva atividade. Os sujeitos passivos não residentes na Comunidade que escolham o território nacional como EMI devem solicitar à AT um número de identificação fiscal para efeitos do registo no regime.

Na prática, os sujeitos passivos, estabelecidos ou não em território nacional, que optem pelo regime, procedem à entrega trimestral de uma única declaração e ao pagamento do IVA relativo a todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade.

Posteriormente, a AT procede ao envio para cada Estado membro de consumo dos elementos respeitantes aos serviços prestados para cada um deles e o montante de imposto pago”.

Conforme decorre do disposto no artigo 1.º do Regime Especial aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, este aplica-se aos sujeitos passivos que:

- Disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio na União Europeia, mas não estejam estabelecidos no Estado membro de consumo, ou seja, no Estado membro no qual se considera efetuada a prestação de serviços - Regime da União, ou
- Não estejam estabelecidos na União Europeia, isto é, os que não tenham sede da sua atividade no território da União Europeia, nem disponham aí de um estabelecimento estável e que, além disso, não tenham de estar registados para efeitos de IVA - Regime Extra União.

Quando o sujeito passivo tenha a sede da sua atividade económica na União Europeia, a opção pelo regime da União deve ser feita no Estado membro onde tiver a sua sede.

Assim:



- Se o sujeito passivo tem sede em Portugal, a opção pelo regime especial (MOSS) terá de ser efetuada no território nacional.
- Se o sujeito passivo tem sede na Alemanha, a opção pelo regime especial (MOSS) terá de ser feita na Alemanha.

Quando o sujeito passivo tenha a sede da sua atividade económica fora da União Europeia e dispuser de mais do que um estabelecimento estável na União Europeia, a opção pelo regime da União pode ser feita em qualquer um dos Estados membros em que disponha de um estabelecimento estável, mas, uma vez escolhido o Estado membro de identificação, deve manter-se durante o ano da opção e nos dois anos seguintes (n.º 3 do artigo 5.º do Regime especial).

Assim e a título exemplificativo:

Um prestador de serviços que tenha sede no Japão e estabelecimentos estáveis em Portugal, no Reino Unido e na Alemanha, pode optar pelo regime especial em Portugal, no Reino Unido ou na Alemanha.

Quando o sujeito passivo tenha a sede da sua atividade económica fora da União Europeia, mas só dispuser de um estabelecimento estável na União Europeia, a opção pelo regime da União deve ser feita no Estado membro onde dispõe desse estabelecimento estável.

Assim e a título exemplificativo:

Um prestador de serviços com sede no Brasil e com um único estabelecimento estável na União Europeia localizado em Portugal, apenas pode optar pelo regime especial em Portugal.

O regime da União não é aplicável aos serviços que sejam prestados no Estado membro em que o sujeito tenha a sede da sua atividade económica ou disponha de um estabelecimento estável. A prestação desses serviços é declarada às autoridades fiscais competentes desse Estado membro nos termos gerais, ou seja, mediante a sua inclusão na declaração periódica do IVA a apresentar nesse Estado membro, que é distinta da do MOSS.

Face ao referido, os sujeitos passivos estabelecidos no território nacional que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas em qualquer



outro Estado membro da Comunidade, podem optar pelo registo no regime especial no território nacional, para efeitos do cumprimento de todas as obrigações daí decorrentes.

Esta opção não dispensa o cumprimento das obrigações no território nacional relativamente às operações que não preencham os requisitos para serem abrangidos pelo Mini Balcão Único.

11.4.2. Opção pelo regime em Portugal

Os sujeitos passivos que prestem os serviços em análise a não sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados membros, podem, nos termos do artigo 3.º do regime, optar pela sua aplicação no território nacional, registando-se no Portal das Finanças.

A opção pelo regime é efetuada mediante registo junto da AT, a efetuar por via eletrónica. Exercida essa opção, os sujeitos passivos ficam obrigados ao cumprimento, por via eletrónica, junto da AT, de todas as obrigações previstas no regime.

Os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio em território nacional, que prestem os serviços que estamos a analisar a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas num qualquer outro Estado membro da Comunidade, e que pretendam optar pelo registo no regime especial têm de fazê-lo em Portugal.

Tendo exercido a mencionada opção, o regime especial aplica-se a todos os serviços prestados na Comunidade a não sujeitos passivos nela estabelecidos ou domiciliados, exceto aos serviços que sejam prestados num Estado membro onde o sujeito passivo disponha de um estabelecimento estável.

Os sujeitos passivos utilizam o número de identificação fiscal que lhes foi atribuído para as operações internas realizadas no território nacional.

11.4.3. Obrigações dos sujeitos passivos que optem pelo MOSS

Para além da obrigação de registo e de pagamento do imposto devido, os sujeitos que optem pelo regime especial são obrigados a:

- Declarar, por via eletrónica, a alteração e a cessação da sua atividade abrangida pelo regime especial;
- Submeter, por via eletrónica, uma declaração de IVA, por cada trimestre do ano civil, relativa aos serviços abrangidos pelo regime;
- Conservar registos das operações abrangidas pelo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.



11.4.3.1. Obrigação de pagamento

Os sujeitos que optem pelo regime especial são obrigados a efetuar o pagamento do imposto devido por todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas num EM da Comunidade, nos quais não tenham estabelecimentos estáveis, no momento da submissão da declaração a que se refere o artigo 16.º do Regime Especial, a designada declaração do IVA (MOSS), ou, o mais tardar, no termo do prazo para a apresentação da mesma.

Cada pagamento deve respeitar apenas a uma declaração entregue, deve remeter para o número de referência dessa declaração e deve ser efetuado mediante transferência para uma conta bancária, em euros, indicada pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP (artigo 12.º, n.º 2, do Regime).

Recebido o pagamento, a AT procede à distribuição do imposto por cada um dos Estados membros de consumo, de acordo com os elementos constantes da declaração de IVA (MOSS) apresentada.

Quando a contraprestação não for expressa em euros, deve ser aplicada a taxa de câmbio em vigor no último dia do período abrangido pela declaração (artigo 14.º, n.º 3, do Regime), sendo as taxas de câmbio a utilizar as desse dia, publicadas pelo BCE ou, quando não haja publicação nesse dia, as do dia de publicação seguinte (artigo 14.º, n.º 4, do Regime).

Se o sujeito passivo não efetuar o pagamento do imposto devido, recebe um aviso para regularizar a situação. Faz-se notar que, tal como sucede com a falta de apresentação da declaração periódica de IVA (MOSS), se o sujeito passivo receber um aviso por falta de pagamento durante três trimestres consecutivos e não pagar a totalidade do imposto em falta, é considerado em incumprimento reiterado, o que determina a sua exclusão do regime. Não obstante, não há lugar à exclusão se o montante de imposto em dívida for inferior a 100 euros por trimestre.

A determinação das penalidades, juros ou quaisquer outros encargos devidos pelo pagamento do imposto fora do prazo são da competência de cada EM de consumo.

Se o pagamento efetuado exceder o montante de imposto que é devido, quer por erro na liquidação ou pagamento, quer em resultado de correção resultante da entrega de uma declaração de substituição, o imposto entregue em excesso deve ser restituído pelo Estado membro de identificação, caso este ainda não tenha procedido à distribuição do imposto aos Estados membros de consumo.

Se, porém, essa distribuição tiver já sido feita, cabe ao Estado membro de consumo em causa proceder à restituição do imposto entregue a mais, em conformidade com os seus



procedimentos internos. Sendo Portugal o Estado membro de consumo, a restituição do imposto entregue em excesso é efetuada para a conta bancária indicada pelo sujeito passivo aquando do registo no regime especial.

11.4.3.2. Obrigação de registo, alteração e cessação

Os sujeitos que optem pelo regime especial são obrigados a declarar, por via eletrónica, o registo, a alteração e a cessação da sua atividade abrangida pelo regime especial.

11.4.3.3. Obrigação de submissão de declaração periódica

Os sujeitos que optem pelo regime especial são obrigados a submeter, por via eletrónica, uma declaração de IVA (MOSS), por cada trimestre do ano civil, relativa aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.

A declaração deve refletir, por cada Estado membro de consumo, o valor das prestações de serviços realizadas no respetivo trimestre, bem como a taxa ou taxas aplicáveis e o montante do IVA devido. No caso de se aplicar alguma isenção no Estado membro de consumo, os serviços isentos não são incluídos na declaração de IVA (MOSS).

A declaração periódica de IVA em causa deve ser submetida até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as prestações de serviços.

As declarações antes referidas obedecem aos modelos aprovados pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 815/2012 da Comissão, de 13 de setembro de 2012.

A declaração de IVA (MOSS) antes referida deve mencionar o n.º de identificação do sujeito passivo e, por cada Estado membro de consumo em que o imposto é devido, o valor total, líquido de imposto, das prestações de serviços efetuadas durante o período de tributação, o montante de imposto correspondente discriminado por taxas, bem como a taxa ou taxas aplicáveis, e o montante total do imposto devido. As taxas de imposto aplicáveis são as que vigoram em cada EM de consumo.

A obrigação de submissão da declaração de IVA subsiste mesmo que não haja, no período correspondente, operações tributáveis em qualquer Estado membro.

Se passados 30 dias a contar do fim do período de imposto não tiver sido enviada a declaração de IVA (MOSS), o sujeito passivo é notificado para o cumprimento dessa obrigação. A determinação das consequências da não entrega ou da entrega fora do prazo, incluindo as penalidades, é da responsabilidade do Estado membro de consumo.

A não apresentação da declaração em falta no prazo de 10 dias a contar da data do envio do mencionado aviso, por três trimestres consecutivos, é considerada incumprimento reiterado das obrigações do regime, determinando a exclusão do mesmo.



A declaração de IVA (MOSS) não prevê a menção de IVA dedutível. Porém, a dedução do IVA suportado no território nacional pelos sujeitos passivos aqui estabelecidos para a realização das prestações de serviços abrangidas pelo regime pode ser efetuada na declaração periódica prevista no artigo 41.º do Código do IVA, juntamente com o restante imposto dedutível respeitante às operações internas.

O reembolso do imposto suportado em cada Estado membro de consumo pode ser solicitado nos termos do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. Note-se que o imposto suportado nestas condições não é suportado no território nacional, pelo que não pode constar da declaração periódica prevista no Código do IVA.

A declaração de IVA (MOSS) também não comporta campos específicos para regularizações ou reporte de imposto para o trimestre seguinte, nem permite valores negativos. Nesse sentido, quando Portugal for o Estado membro de consumo e ocorram situações que, face às regras previstas nos artigos 78.º e seguintes do Código do IVA, determinem a regularização do imposto, seja a favor do sujeito passivo, seja a favor do Estado, deve ser entregue uma declaração de substituição a corrigir a declaração entregue inicialmente.

A declaração de substituição deve ser enviada no prazo de três anos a contar da entrega da declaração inicial, ainda que, entretanto, o sujeito passivo tenha cessado o seu registo no regime.

11.4.4. Casos práticos relacionados com o MOSS

Vejamos agora, através dos seguintes casos práticos, como funciona o regime especial.

1.º caso - Prestação de serviços por via eletrónica a pessoas que não são sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas noutros Estados membros

A empresa X, com sede em Portugal, enquadrada no Regime Normal Mensal, presta serviços por via eletrónica a pessoas que não são sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas em Portugal, Espanha, França, Bélgica e Alemanha, tendo optado pelo regime especial em Portugal.

Face ao anteriormente indicado, a empresa X tem de liquidar IVA português aos clientes portugueses, IVA espanhol aos clientes espanhóis, IVA francês aos clientes franceses, IVA belga aos clientes belgas e IVA alemão aos clientes alemães.



A entrega do IVA assim liquidado é efetuado da seguinte forma:

- O IVA liquidado aos clientes portugueses é incluído, conjuntamente com as demais operações realizadas no território nacional, na declaração periódica mensal que a empresa X está obrigada a entregar em Portugal pelo facto de se encontrar enquadrada no Regime normal mensal.
- O IVA liquidado aos clientes espanhóis, franceses, belgas e alemães é incluído na declaração periódica do mini balcão único (MOSS), a submeter até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre do ano civil em que os serviços foram prestados.
- O IVA apurado na declaração periódica do mini balcão único (MOSS) é entregue, na totalidade, em Portugal, cabendo à AT portuguesa a sua distribuição por cada um dos Estados membros de consumo.

2.º caso - Criação de plataformas e software para venda e posterior manutenção online (²³)

No caso apresentado, a entidade que o colocou pretende “saber como fazer quanto aos [...] clientes que se inscrevem nas [...] plataformas, uma vez que um português pode muito bem inscrever-se como pertencendo a um país terceiro, por exemplo Angola, sendo [...] impossível verificar essa veracidade”, colocando as seguintes perguntas:

- Deve constar o imposto nas faturas a emitir aos clientes residentes na UE?*
- No caso do IVA pago pelos subscritores estrangeiros como é comunicado este valor ao Estado português através do Mini Balcão?*
- Os dados indicados no novo sistema “Mini Balcão” deverão ser igualmente indicados na DP do IVA?*
- Mas afinal o IVA é ou não liquidado pelo adquirente do serviço prestado via eletrónica quando este está domiciliado na UE?”*

O Decreto-Lei n.º 158/2014 alterou as regras de localização das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e dos serviços prestados por via eletrónica efetuados a não sujeitos passivos, isto é, quando as referidas prestações de serviços são efetuadas ao consumidor final (as denominadas operações B2C - “business to consumer”).

Além disso, o referido diploma regula o regime especial do IVA para os sujeitos passivos que efetuem essas prestações de serviços e que não se encontrem estabelecidos no Estado onde o adquirente se encontra domiciliado (regime do Mini Balcão Único - MOSS).

(²³) Caso retirado da ficha doutrinária n.º 8298, com despacho de 19/08/2015.



A alteração legislativa ao Código do IVA, operada pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, mudou a regra de localização desse tipo de serviços, sempre que os mesmos sejam efetuados a pessoas que não sejam sujeitos passivos de IVA, na medida em que deixou de ser aplicável a regra prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (localização da prestação de serviços no lugar onde o prestador se encontra estabelecido).

Para este tipo de serviços, a partir de 1 de janeiro de 2015 é aplicável a alínea h) dos números 9 e 10, pelo que a operação é localizada e tributada no lugar onde o adquirente se encontra domiciliado.

Explicitando as novas regras dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, através de exemplos hipotéticos, temos as seguintes situações (sempre de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços prestados por via eletrónica):

- i) Prestador estabelecido em território nacional que efetua prestações de serviços a adquirente não sujeito passivo domiciliado no território nacional - a operação é localizada e tributável em Portugal;
- ii) Prestador estabelecido em território nacional que efetua prestações de serviços a adquirente não sujeito passivo domiciliado fora do território nacional - a operação não é localizada nem tributável em Portugal;
- iii) Prestador estabelecido fora do território nacional que efetua prestações de serviços a adquirente não sujeito passivo domiciliado no território nacional - a operação é localizada e tributável em Portugal.

O n.º 1 do artigo 18.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, estipula os pressupostos que se têm de verificar para se poder considerar um destinatário de uma prestação de serviços estabelecido na Comunidade como um sujeito passivo:

- a) *Quando o destinatário lhe tenha comunicado o seu número individual de identificação IVA, e obtiver confirmação da validade desse número de identificação, bem como do nome e endereço correspondentes nos termos do artigo 31.º do Regulamento (CE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado;*
- b) *Quando o destinatário ainda não tenha recebido um número individual de identificação IVA mas o informe de que solicitou esse número, e obtiver qualquer outro elemento comprovativo de que o destinatário é um sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo que tenha de estar registada para efeitos do IVA, e efetuar uma verificação razoável da exatidão da informação fornecida pelo destinatário através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento.*



Porém, o segundo parágrafo do n.º 2 do mesmo artigo (na redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013) prevê que *“independentemente de dispor de informações em contrário, o prestador de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade não tem o estatuto de sujeito passivo se este não lhe tiver comunicado o seu número individual de identificação IVA”*.

Nas referidas prestações de serviços (B2C), sendo o adquirente um não sujeito passivo de IVA, é ao prestador do serviço que cabe sempre a responsabilidade pela liquidação do imposto, mesmo sendo a operação localizada no território do domicílio do adquirente.

Nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do regime especial do IVA do MOSS, os sujeitos passivos que optem pelo regime e se registem em Portugal devem pagar o IVA devido *“por todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica”* prestados a não sujeitos passivos, domiciliados em Estados da UE, nos quais não estejam estabelecidos, no momento da declaração do artigo 16.º - declaração de IVA (MOSS) - *“ou o mais tardar, no termo do prazo para a apresentação da mesma”*.

O MOSS consiste num regime simplificado de cumprimento na UE das obrigações declarativas e de pagamento relativas a serviços eletrónicos, de telecomunicações, radiodifusão e televisão, prestados a consumidores não sujeitos passivos de IVA, estabelecidos ou domiciliados em Estados membros da UE nos quais o prestador desses serviços não esteja estabelecido. Se um prestador optar pelo regime do MOSS deixa de ficar obrigado a registar-se, a entregar as respetivas declarações periódicas e a proceder à entrega do IVA, diretamente em cada um dos Estados membros onde efetue tais prestações de serviços. Se o prestador optar pelo regime do MOSS, o mesmo é aplicável a todas as operações abrangidas pelo regime especial.

Nos termos do Decreto-Lei n.º 158/2014 (Regime Especial do IVA do Mini Balcão Único), os sujeitos passivos que optem pelo regime e nele se registem são obrigados a:

- i) Declarar, por via eletrónica, a alteração e a cessação da sua atividade abrangida pelo regime especial;
- ii) Submeter, por via eletrónica, uma declaração de IVA, por cada trimestre do ano civil, relativa aos serviços abrangidos pelo regime;
- iii) Conservar os registos das operações abrangidas pelo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do IVA.

No que se refere às obrigações a cumprir pelos sujeitos passivos abrangidos pelo Mini Balcão Único (MOSS), reveste especial importância a apresentação da declaração de IVA (MOSS) que, nos termos do artigo 16.º do Decreto-Lei 158/2014, deve ser submetida eletronicamente até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações.



As declarações de IVA (MOSS), que se distinguem das declarações periódicas normais, são submetidas no âmbito do MOSS, devendo ser preenchidas e submetidas eletronicamente através do Portal das Finanças, selecionando na página inicial o item “Mini One Stop Shop - MOSS” e, de seguida, “regime da União” ou “regime extra União”, consoante o caso.

As declarações de IVA (MOSS) devem, entre outras, conter as seguintes informações:

- i) O Número de Identificação Fiscal (NIF);
- ii) O valor tributável da totalidade dos serviços, abrangidos pelo MOSS, prestados nesse período;
- iii) As taxas de IVA aplicáveis;
- iv) O IVA devido em cada Estado membro;
- v) O total do IVA devido.

A administração tributária do Estado membro no qual o sujeito passivo esteja registado para efeitos do regime do Mini Balcão Único (MOSS) procede ao envio para cada Estado membro de consumo dos elementos respeitantes aos serviços prestados para cada um deles e do montante de IVA devido.

No caso de as prestações de serviços em causa serem localizadas e tributadas no território nacional e sendo o prestador de serviços um sujeito passivo estabelecido, também, no território nacional, o MOSS não é de aplicar, uma vez que se aplicam as regras gerais do Código do IVA, nomeadamente, as faturas devem cumprir os requisitos contidos no artigo 36.º, n.º 5, e no artigo 40.º, n.º 2 (no caso das faturas simplificadas), ambos do CIVA.

Em conclusão, a partir de 1 de janeiro de 2015, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e dos serviços prestados por via eletrónica, efetuadas a não sujeitos passivos, são localizadas e, consequentemente, tributadas no local do domicílio do adquirente dos serviços.

As referidas prestações de serviços efetuadas entre sujeitos passivos (B2B) mantêm a regra estabelecida na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, isto é, são localizadas e tributadas no local da sede ou estabelecimento estável do adquirente.

Para evitar que os sujeitos passivos tenham de se registar nos Estados membros dos destinatários dos serviços, foi criado o MOSS, para o cumprimento das obrigações de liquidação, faturação e pagamento do imposto devido.



12. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ALOJAMENTO LOCAL COM RECURSO A PLATAFORMAS DIGITAIS

O uso de plataformas digitais para publicitar estabelecimentos de alojamento local e realizar reservas desses alojamentos é, hoje em dia, quase incontornável. Com efeito, os sujeitos passivos recorrem cada vez mais a operadores internacionais para intervenção no processo de reservas via eletrónica, como é o caso da BOOKING, sediada em Amesterdão, e da AIRBNB, sediada em Dublin.

Mas a natureza das relações estabelecidas entre a entidade que explora a unidade de alojamento local e as entidades que fornecem tais serviços através de plataformas digitais ainda gera muitas dúvidas, nomeadamente, sobre quem deve emitir a fatura ao hóspede ou sobre o valor do rendimento a considerar. O facto do valor do alojamento ser pago através da plataforma, não constitui, por si só, um elemento determinante para se apurar, quer o montante do rendimento, quer as obrigações de faturação.

Em regra, as empresas que detêm tais plataformas digitais apenas têm uma função de publicitação do serviço e de intermediação entre os hóspedes e a entidade que oferece os serviços de alojamento.

No que respeita ao IVA, importa salientar que as prestações de serviços de alojamento local não são efetuadas às referidas plataformas digitais, mas às pessoas que utilizaram essas plataformas para efeitos de reserva do alojamento.

Por isso, são as entidades que exploram o estabelecimento de alojamento local que prestam os serviços inerentes.

Como tal, as entidades que exploram o estabelecimento de alojamento local devem emitir fatura diretamente ao hóspede e liquidar IVA à taxa reduzida, dentro dos condicionantes impostos pela verba aplicável. O circuito financeiro associado não interfere com esta conclusão.

Outro aspeto importante é determinar qual o valor que constitui rendimento da entidade que presta o serviço de alojamento. Se existir algum pagamento feito através da plataforma, este deve ser considerado antes de existirem compensações nos fluxos financeiros. Isto é, não se deve descontar ao valor entregue pelo hóspede o montante da comissão ou das taxas de serviço cobradas pela AIRBNB ou pela BOOKING.

A comissão cobrada deve ser titulada por fatura emitida pela entidade que explora a plataforma, sendo registada como gasto do período. Por seu turno, o rendimento do serviço de alojamento é reconhecido, quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais, pelo valor total convencionado.



Quanto às prestações de serviços de alojamento local propriamente dito, caso sejam prestados por sujeitos passivos enquadrados no Regime Normal, o IVA é sempre devido em Portugal, independentemente da morada e da natureza do adquirente dos serviços.

E se os serviços de alojamento local propriamente dito forem prestados por sujeitos passivos enquadrados no Regime de isenção?

Neste caso, os serviços de alojamento propriamente dito beneficiam da isenção do artigo 53.º do CIVA. Por isso, na fatura a emitir aos utilizadores do alojamento local (aos hóspedes) deve ser mencionada a expressão “IVA - Regime de isenção”, em conformidade com o disposto no artigo 57.º do Código do IVA.

No entanto, estes sujeitos passivos estão obrigados a liquidar IVA quando adquiram prestações de serviços a sujeitos passivos de outros Estados membros ou de países terceiros, por força do que dispõe a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, incluindo os casos em que os operadores AIRBNB ou BOOKING tenham emitido faturas sem liquidação de IVA sobre os serviços prestados.

Em qualquer dos casos, os referidos sujeitos passivos, por se encontrarem enquadrados no Regime de isenção do artigo 53.º do CIVA, não têm direito à dedução do IVA que eles próprios têm de autoliquidar no pagamento das comissões ou taxas de serviço às entidades antes referidas.

Analisemos, então, o seguinte caso prático, em que o adquirente do serviço é um sujeito passivo enquadrado no Regime Especial de Isenção do artigo 53.º do CIVA.

Caso prático

Um sujeito passivo de IVA português que desenvolve a atividade de “alojamento local”, pela qual se encontra enquadrado no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA, adquire serviços intracomunitários de intermediação de contratos de reservas de alojamento, efetuados através plataformas digitais especializadas, pagando uma comissão às empresas estrangeiras que promovem essas reservas.

Resolução:

Em face dos dados apresentados, o empresário português é considerado sujeito passivo para efeitos da aplicação das regras de localização do artigo 6.º do CIVA, apesar de se encontrar enquadrado no regime de isenção do artigo 53.º do mesmo Código.

Por força disso, caso ainda não o tenha feito antes, o sujeito passivo português terá de apresentar a declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º do CIVA, para comunicar a prática de aquisições de serviços intracomunitários.



Sendo o empresário português adquirente dos serviços sujeito passivo de IVA, a prestação de serviços de intermediação de reservas de alojamento, pela qual paga uma comissão aos respetivos prestadores, é considerada localizada em Portugal para efeitos de tributação em IVA.

Pressupondo que a entidade prestadora dos serviços não tem sede ou estabelecimento estável, nem está registada para efeitos de IVA em Portugal, o sujeito passivo português deve proceder à autoliquidação do IVA referente às comissões que paga pelos serviços de intermediação, de conformidade com a alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Nos termos do n.º 3 do artigo 27.º do CIVA, os sujeitos passivos abrangidos pelas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código, que não estejam obrigados à apresentação de declaração periódica nos termos do artigo 41.º, devem enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas e efetuar o pagamento do respetivo imposto, nos locais de cobrança legalmente autorizados, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível.

Como o sujeito passivo português está enquadrado no Regime Especial de Isenção do artigo 53.º do CIVA, não está, de conformidade com o n.º 3 do artigo 29.º, obrigado a entregar declarações periódicas de IVA.

Todavia, passando a ser devedor de imposto pela aquisição de serviços intracomunitários, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, passa a estar obrigado a entregar a declaração periódica para efetuar o pagamento do IVA dessas operações (apenas quando existam), até ao final do mês seguinte ao da realização das aquisições e proceder ao pagamento do respetivo imposto liquidado.

Como está enquadrado no Regime Especial de Isenção, o sujeito passivo português não tem, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, direito à dedução do IVA que está obrigado a autoliquidar.

Caso o prestador de serviços a quem o sujeito passivo português paga a comissão de intermediação seja um sujeito passivo de outro Estado membro da União Europeia, a autoliquidação do IVA implica o preenchimento dos campos 16 (valor tributável) e 17 (IVA liquidado) do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

Se o prestador de serviços for uma entidade de um país terceiro, essa autoliquidação deve ser incluída nos campos 3 e 4 do quadro 06 da declaração periódica, com indicação “Sim” no início do quadro 06, e inscrição do valor tributável no campo 98 do quadro 06-A.



13. TRIBUTAÇÃO DE BENS EM SEGUNDA MÃO ADQUIRIDOS NO TERRITÓRIO NACIONAL

13.1. Casos práticos

Qual o enquadramento em IVA das seguintes operações?

1.º caso

Um stand de automóveis aceitou a retoma de uma viatura ligeira de passageiros que havia vendido seis anos antes, em estado de nova e com IVA, a uma empresa têxtil. Após ter efetuado algumas beneficiações nessa viatura, o stand revendeu-a com determinado lucro.

2.º caso

O mesmo stand de automóveis aceitou a retoma de uma viatura ligeira de mercadorias, que havia vendido sete anos antes a uma empresa que se dedica à construção de prédios para venda, tendo-a revendido após ter efetuado nela algumas beneficiações.

3.º caso

O mesmo stand de automóveis adquiriu a um fabricante de calçado uma viatura ligeira de mercadorias usada, tendo-a revendido com um lucro de 500 €.

Nota: Ver soluções no ponto 13.3.

13.2. Desenvolvimento do tema

13.2.1. Características do regime da margem de lucro

Em relação a esta matéria temos de começar por referir que não devemos confundir as vendas de bens usados pelas empresas, efetuadas devido ao facto de os mesmos já não cumprirem o fim para que foram adquiridos e terem, por isso, de ser substituídos ou abandonados, com as vendas abrangidas pelo Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, realizadas por operadores económicos que fazem desse tipo de vendas a sua atividade e que no âmbito dessa atividade adquirem bens usados para revenda.

No primeiro caso aplica-se o regime normal do IVA, com as contingências que decorrem do próprio Código e da doutrina divulgada sobre a matéria, enquanto que no segundo caso se aplica o denominado Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, também designado de regime da margem de lucro.



No primeiro caso, as transmissões de bens das empresas referem-se a bens de investimento (os bens antigamente designados como bens do ativo imobilizado) e no segundo caso, as transmissões referem-se a inventários (antigamente apelidados de existências ou mercadorias), uma vez que estão em causa bens adquiridos para revenda.

As transmissões de bens de investimento constituem operações sujeitas a IVA, podendo, no entanto, beneficiar da isenção prevista no n.º 32 do artigo 9.º do CIVA, que abrange:

- As transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução;
- As transmissões cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

É importantíssimo ter presente que nas transmissões de bens de investimento não pode ser aplicado o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, uma vez que este regime apenas pode incidir sobre bens usados adquiridos para revenda, ou seja, sobre inventários.

De referir, no entanto, que as transmissões de bens de investimento podem não constituir transmissões de bens nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do Código do IVA, quando integrados numa cessão, a título oneroso ou gratuito, de estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente.

Face ao que antecede, temos de concluir que apenas se pode aplicar o regime da margem de lucro a bens usados adquiridos para revenda.

Relativamente aos bens em segunda mão há uma questão muito importante que se levanta, que consiste em definir, com a devida precisão, o conceito de bens em segunda mão. Esse conceito está estabelecido no artigo 2.º do Regime Especial, que considera como tais:

“Os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objetos de arte, de coleção, das antiguidades, das pedras preciosas e metais preciosos, não se entendendo como tais as moedas ou artefactos daqueles materiais”.

Face ao conceito anteriormente definido de bens em segunda mão, incluiríamos certamente nele os bens de investimento! Contudo, estes não têm qualquer enquadramento no regime especial de tributação que estamos a analisar, uma vez que bens em segunda mão são os bens móveis usados adquiridos por um sujeito passivo com destino a revenda.



O conceito de “sujeito passivo revendedor”, definido no artigo 2.º do Regime Especial nos seguintes termos:

“sujeito passivo que, no âmbito da sua atividade, compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo atue por conta própria, quer por conta de outrem, nos termos de um contrato de comissão de compra e venda”,

ajuda a dissipar as dúvidas porventura existentes. Estarão, por conseguinte, em causa bens pertencentes à classe de inventários e nunca à de investimentos.

Nestes termos, em nenhuma circunstância pode ser invocado, na alienação de um bem de investimento, o regime especial de tributação dos bens em segunda mão, uma vez que estes não foram adquiridos para revenda.

Como se pode concluir de uma leitura atenta do conceito de bens em segunda mão, esse conceito pressupõe estarmos perante bens que já foram objeto de uma utilização anterior.

Por outro lado, a referência a “bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação” parece afastar do conceito os bens que sejam objeto de uma renovação completa ou de uma transformação substancial.

Do conceito de bens em segunda mão anteriormente apresentado, excluem-se as pedras preciosas e os metais preciosos, não se entendendo, porém, como tais as moedas e os artefactos daqueles materiais, o que significa que se pode utilizar o regime da margem de lucro na transmissão de artefactos de ouro.

Uma outra característica muito importante deste regime é a impossibilidade de o sujeito passivo revendedor, que destine os bens adquiridos a transmissões sujeitas ao regime especial de tributação da margem, deduzir o IVA que onerou a aquisição, interna ou intracomunitária, ou a importação dos bens objeto de revenda.

À primeira vista, esta limitação parece um contrassenso, uma vez que, sendo suportado IVA na aquisição dos bens, ainda que esse IVA resulte de autoliquidação efetuada pelo próprio revendedor, o regime especial nem sequer pode ser aplicado.

Tal restrição, no entanto, faz todo o sentido se pensarmos nas aquisições de objetos de arte, de coleção ou antiguidades. Neste caso, é possível aplicar o regime da margem mesmo quando tenha sido suportado IVA na compra. Com efeito, se houver opção pela liquidação do IVA segundo o regime especial de tributação, então faz todo o sentido excluir do direito à dedução o IVA suportado na aquisição (que porventura será superior ao IVA liquidado sobre a margem).



Estando em causa bens de outra natureza (que não sejam objetos de arte, de coleção ou antiguidades), se for suportado IVA na compra, a utilização do regime especial não é possível, tendo obrigatoriamente de ser liquidado IVA sobre o preço total de venda.

No entanto, em qualquer caso, se for suportado IVA nas reparações, na manutenção ou noutras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao regime especial de tributação da margem, esse IVA é dedutível nos termos gerais do Código do IVA.

13.2.2. Requisitos do regime da margem de lucro

É muito importante, agora, saber quais os requisitos exigidos para que possa ser aplicado o regime especial de tributação da margem de lucro.

Os requisitos que devem ser preenchidos para que um sujeito passivo possa aplicar o regime da margem de lucro estão previstos no artigo 314.º da Diretiva IVA, que, além de precisar o tipo de bens que um sujeito passivo revendedor pode transmitir ao abrigo do regime da margem de lucro, estabelece, nos seus pontos a) a d), a lista de pessoas a quem esse sujeito passivo revendedor se deve dirigir para adquirir esses bens, de modo a ser-lhe possível a aplicação do regime. Essas várias pessoas têm em comum o facto de não poderem deduzir o imposto pago a montante no momento da compra desses bens e que, por isso, tiveram de suportar integralmente esse imposto.

Conforme decorre do seu artigo 3.º, o Regime Especial de Tributação aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores de bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades, que adquiriram esses bens a:

- um particular; ou a
- um sujeito passivo que isentou a venda ao abrigo do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA; ou a
- um sujeito passivo que alienou um bem de investimento, isentando a venda ao abrigo do artigo 53.º do CIVA; ou a
- um outro sujeito passivo revendedor, em relação a bens cuja venda foi também abrangida pelo regime de tributação da margem.

Isto significa que, estando em causa bens adquiridos a outros operadores económicos, que tiveram de liquidar IVA na transmissão desses bens, ou que não puderam utilizar o regime especial de tributação, não é possível utilizar o regime especial de tributação na sua posterior revenda.

O mesmo se diga dos bens adquiridos a operadores intracomunitários que utilizaram na venda efetuada ao revendedor nacional o regime geral das transações intracomunitárias. Neste caso, como veremos no capítulo seguinte, uma vez que a aquisição intracomunitária está sujeita a IVA no território nacional, embora com a particularidade de o IVA ser



autoliquidado pelo adquirente, a ulterior revenda destes bens no território português não pode beneficiar do regime especial de tributação.

13.2.3. Base tributável

Sendo aplicável o regime especial de tributação, a base tributável é a margem bruta, isto é, a diferença entre o preço de venda e o preço de compra, diminuída do valor do próprio IVA, que se obtém, face ao que dispõe o artigo 49.º do CIVA, multiplicando a margem por 100 e dividindo o resultado pela soma de 100 com a taxa do imposto.

O apuramento do imposto devido é efetuado individualmente em relação a cada bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda de determinado bem afetar o valor tributável de outras transmissões.

Isto significa que, sendo aplicado o regime da margem de lucro, se não houver lucro, ou se houver prejuízo, não há lugar ao apuramento de qualquer imposto. Mas para que isso aconteça é indispensável mencionar na fatura que foi utilizado na operação o regime da margem de lucro, mediante a menção na fatura da expressão “Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”.

Caso seja apurado prejuízo, esse prejuízo não pode influenciar a margem de outros bens, ou seja, nesse caso não se apura qualquer IVA e ponto final.

Para o efeito, são os seguintes os conceitos de “preço de venda” e de “preço de compra”, estabelecidos no artigo 312.º da Diretiva IVA:

- 1) *‘Preço de venda’, tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79.º;*
- 2) *‘Preço de compra’, tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor.’*

Perante estes conceitos, a ficha doutrinária n.º T466 2002011, que obteve despacho concordante de 23/07/2004, conclui que “... constitui preço de compra apenas o valor faturado pelo respetivo fornecedor e preço de venda o montante a receber do comprador, montante este que tem de incluir o imposto automóvel [atual ISV] e as despesas acessórias que forem debitadas ao cliente”.

No mesmo sentido se manifestou o Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 14/01/2015, proferido no Proc. 033/14, onde se pode ler que:



“ ... constitui jurisprudência pacífica deste STA ... que o Imposto Automóvel (IA) [imposto correspondente ao atual ISV] não faz parte do preço de compra estando em causa veículos adquiridos em outros Estados membros da União Europeia (acórdãos de 13.04.2011, processo n.º 016/10; de 07.03.2007, processo n.º 647/06; de 8.06.2005, processo n.º 1958/03 e de 14.11.2007, processo n.º 0507/07).

Isto porque, para além do mais que tem fundamentado as decisões deste STA nesse sentido - e que a sentença recorrida recordou, enunciando a fundamentação constante de tal jurisprudência, a interpretação e aplicação do conceito de “preço de compra” a que se refere o artigo 4.º n.º 1 do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 196/96, de 18 de Outubro, que transpõe para o ordenamento jurídico nacional a Diretiva 94/5/CE, do Conselho, de 14 de fevereiro, aditando à Sexta Diretiva o seu artigo 26.º-A, tem de ser feita em conformidade com a legislação comunitária aplicável, pois que de conceito comunitário se trata, não havendo liberdade do legislador nacional, ou do intérprete, na definição do seu conteúdo.

Ora, o conceito de “preço de compra”, como o de “preço de venda”, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA no âmbito do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades (correspondente ao designado regime da margem de lucro), foi ab initio definido na legislação comunitária (cfr. o n.º 3, segundo travessão, do artigo 26.º-A da Sexta Diretiva), e corresponde a “tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor (cfr. artigo 312.º, 2) da Diretiva IVA, correspondendo ao n.º 3, segundo travessão do artigo 26.º-A da Sexta Diretiva).

Da referida definição comunitária - da qual a legislação nacional não se pode apartar sob pena de ilegalidade por violação do direito europeu pertinente - decorre que, não sendo o valor do IA devido pelo desalfandegamento dos automóveis usados adquiridos em Estado-membro pago pelo revendedor ao seu fornecedor, antes o sendo ao Estado português (pois que de imposto nacional se trata), o valor deste imposto não pode incluir-se no “preço de compra” para efeitos de aplicação do artigo 4.º, n.º 1 do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 196/96, de 18 de Outubro.”

O mesmo tribunal voltou a pronunciar-se no mesmo sentido no acórdão de 03/02/2016, proferido no Proc. 0819/15.

Pela clareza das posições nela assumidas, permitimo-nos transcrever o teor da ficha doutrinária n.º 12673, que mereceu despacho favorável de 28/11/2017.

Nesta ficha doutrinária analisa-se a “... aplicação do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e às Antiguidades (doravante RETBSM)



na compra de veículos usados em outros Estados Membros e a sua posterior venda no território nacional e, em particular com a inclusão ou não, no valor de aquisição considerado no âmbito desse regime especial, do Imposto sobre Veículos (ISV) e de outras despesas relacionadas com a legalização das referidas viaturas.

Segundo a ficha doutrinária, “a aplicação do regime da margem, em sede de IVA, encontra-se definida no próprio diploma legal, no seu artigo 4.º, o qual determina que o “valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efetuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na fatura”.

Assim, para apuramento do imposto no âmbito deste RETBSM, há que determinar, previamente:

- A contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA;*
- O preço de compra dos mesmos bens (o valor de compra).*

Ora, o artigo 16.º do CIVA, além de indicar na sua alínea f) do n.º 2 que o valor tributável é, para “as transmissões de bens em segunda mão (...), efetuadas de acordo com o disposto em legislação especial, a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra”, estabelece também quais são os elementos a incluir, no seu n.º 5, e quais os elementos a excluir, no seu n.º 6.

De acordo com o n.º 5 do citado preceito legal, é de incluir, no valor tributável das transmissões de bens sujeitas a imposto, “a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado; b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efetuadas por conta do cliente; c) As subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações”.

De onde resulta que o valor tributável inclui quer o ISV quer as despesas de legalização, dado que as mesmas se encontram incorporadas no preço de venda (contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA, onde se estabelece a sua inclusão).

Não se concluindo (antes pelo contrário) que os mesmos (ISV e despesas de legalização da viatura) sejam de incluir no valor de compra.

Aliás, se o ISV e as despesas de legalização do veículo fossem incluídos no valor de compra, ao aplicar o regime da margem, os mesmos estariam a ser excluídos (subtraídos)



do valor tributável, e não incluídos, como pretendido/determinado no n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

É este, ainda, o sentido da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que, no seu artigo 315.º dispõe que "O valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314.º é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro. A margem de lucro do sujeito revendedor é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra", estabelecendo ainda, no seu artigo 312.º, o que se deve entender, para efeitos deste regime, por:

- "1) «Preço de venda», tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79.º;
- 2) «Preço de compra», tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor".

De referir, por fim, que os procedimentos de cálculo referentes à aplicação do regime da margem, já foram objeto de esclarecimento por parte desta Direção de Serviços, através do Ofício-Circulado n.º 30012/2000, de 6 de janeiro, disponível no Portal das Finanças, e que mantém a atualidade (exceto quanto à taxa do imposto)."

Face ao que antecede, a referida ficha doutrinária n.º 12673 conclui que:

"Tendo o revendedor adquirido uma viatura usada (que não seja considerada meio de transporte novo em sede de IVA - V. n.º 2 do artigo 6.º do RITI, caso em que segue um regime próprio), no interior da Comunidade, nas condições definidas no n.º 1 do artigo 3.º do RETBSM, deve, na sua posterior transmissão, aplicar o regime da margem (podendo, contudo, optar, bem a bem, pela aplicação do regime geral do imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do mesmo diploma legal).

Das disposições comunitárias citadas (em particular, os artigos 312.º, 314 e 315.º da Diretiva IVA), cuja transposição para a ordem jurídica nacional se fez em idênticos termos, e da conjugação do disposto na alínea f) do n.º 2 e 5 do artigo 16.º do CIVA com o n.º 1 do artigo 4.º do RETBSM, é de concluir que o valor tributável, para efeitos da aplicação do regime da margem, resulta da diferença entre o preço de venda e o preço da compra, nele se incluindo (no valor tributável, não no valor de compra), o ISV e as despesas de legalização referidas e respeitantes à viatura a alienar, aplicando-



se ainda, a essa diferença, o disposto no artigo 49.º do CIVA (para obter uma base tributável sem IVA incluído).

Se o ISV e as despesas de legalização relativos ao veículo alienado fossem incluídos no valor de compra, como pretendido, para efeitos de aplicação do regime da margem, os mesmos estariam a ser excluídos (subtraídos) do valor tributável, e não incluídos como determinado no n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.”

Sobre a determinação do valor tributável, fazemos, por último, referência à ficha doutrinária n.º 3091, que obteve despacho favorável de 15/05/2012, segundo a qual:

“ ... um sujeito passivo revendedor no âmbito do regime da margem previsto no Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, ao realizar as suas operações, quaisquer que elas sejam, deve considerar incluída no preço de compra uma eventual comissão que lhe tenha sido debitada pelo fornecedor como despesa acessória. Tal entendimento é, ademais, suportado pela legislação comunitária homóloga.”

13.2.4. Apuramento do imposto

Nas transmissões de bens em segunda mão deve ter-se em atenção que, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º, *“O apuramento do imposto devido será efetuado individualmente em relação a cada bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda afetar o valor tributável de outras transmissões”*.

Com vista a permitir o controle das operações sujeitas a este regime especial, está estabelecida a obrigatoriedade da sua escrituração em registo especial. Desse registo não farão, contudo, parte os bens relativamente aos quais o revendedor opte pela aplicação do regime normal.

Com efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do Regime especial, *“As transmissões sujeitas ao regime de tributação da margem devem ser escrituradas de modo a evidenciar os elementos que permitam concluir a verificação das condições previstas no artigo 3.º e dos elementos determinantes do valor tributável referidos no artigo 4.º”*.

Por sua vez, estabelece o n.º 3 do mesmo artigo que *“Quando, no âmbito da sua atividade, o sujeito passivo aplique, simultaneamente, o regime geral do imposto sobre o valor acrescentado e o regime especial de tributação da margem, deverá proceder ao registo separado das respetivas operações”*.

13.2.5. Requisitos das faturas

Em consequência da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2010/45/UE do Conselho, de 13 de



julho, que altera a Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de faturação, introduzindo alterações na legislação do IVA, foi alterado o n.º 1 do artigo 6.º do Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro (e alterado pela Lei n.º 4/98, de 12 de janeiro), que passou a ter a seguinte redação:

“Artigo 6.º

1 – As faturas relativas às transmissões efetuadas ao abrigo do regime especial de tributação da margem, emitidas pelos sujeitos passivos revendedores, não podem discriminar o imposto devido e devem conter a menção ‘Regime da margem de lucro – Bens em segunda mão’, ‘Regime da margem de lucro – Objetos de arte’ ou ‘Regime da margem de lucro – Objetos de coleção e antiguidades’, conforme os casos.

2 –”

Nestes termos, as faturas inerentes às vendas dos bens em segunda mão ou dos objetos de arte, de coleção ou antiguidades, que tenham sido tributados segundo o regime da margem de lucro, não poderão discriminar o IVA contido no preço e deverão incluir uma das seguintes expressões, conforme os casos:

- “Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”
- “Regime da margem de lucro - Objetos de arte”
- “Regime da margem de lucro - Objetos de coleção e antiguidades”

13.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Determinado stand de automóveis aceitou, em janeiro de 2019, pelo preço de 3.000 euros, a retoma de uma viatura ligeira de passageiros que havia vendido seis anos antes, em estado de nova e com IVA, a uma empresa têxtil.

Essa viatura foi objeto de pequenas reparações, parte efetuadas no próprio stand, no valor de 200 € (sem IVA), e outras efetuadas no exterior por 100 € + 23 € (IVA).

Essa viatura veio a ser revendida em setembro de 2019 a um particular, pelo preço de 5.000 €.

Uma vez que a viatura em causa tem a natureza de uma “viatura de turismo”, a empresa têxtil não teve direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição, em virtude do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.



Por força disso, não liquidou IVA na sua alienação ao stand de automóveis que a retomou, tendo colocado na fatura emitida a expressão “Isenta de IVA nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA”.

Quanto ao stand de automóveis, este adquiriu uma viatura usada para revenda, podendo, por isso, enquadrá-la no regime dos “bens em segunda mão”.

O stand tem agora duas opções:

- Efetuar a sua revenda segundo as regras do regime geral do IVA; ou
- Aplicar na sua revenda o regime especial dos bens em segunda mão.

Caso venha a decidir aplicar o regime da margem de lucro, terá de efetuar a sua escrituração no livro de registo exigido pelo artigo 6.º do Regime Especial de Tributação.

As reparações efetuadas pelo próprio stand não estão sujeitas a IVA, por não terem cabimento nos artigos 3.º e 4.º do Código do IVA. Trata-se de autoconsumos internos não tributados.

O IVA suportado nas reparações efetuadas no exterior é dedutível segundo as regras gerais do Código do IVA.

Surge agora o problema do cálculo do IVA incluído no preço de venda ao particular.

- Se o stand aplicar na venda o regime geral, o IVA incluído no preço será, considerando que a taxa aplicável é a de 23%, de:

$$5.000 \text{ €} \times 23 : 123 = 934,96 \text{ €}$$

- Se optar pela aplicação do regime da margem de lucro, o IVA incluído será somente de:

$$(5.000 \text{ €} - 3.000 \text{ €}) \times 23 : 123 = 373,98 \text{ €}$$

No 1.º caso, o lucro obtido pelo stand foi de:

$$5.000 \text{ €} - (3.000 \text{ €} + 200 \text{ €} + 100 \text{ €}) - 934,96 \text{ €} = 765,04 \text{ €}$$

enquanto que no 2.º ascendeu a:

$$5.000 \text{ €} - (3.000 \text{ €} + 200 \text{ €} + 100 \text{ €}) - 373,98 \text{ €} = 1.326,02 \text{ €}$$

Perante estes dados, temos de concluir que, na alienação de viaturas de turismo em segunda mão, a aplicação do regime da margem pode trazer vantagens, ou para o vendedor, ou para o comprador, ou para ambos.



As conclusões serão diferentes se o bem em segunda mão ⁽²⁴⁾ for vendido a um sujeito passivo que tenha direito à dedução do IVA, como veremos no exemplo seguinte.

Antes de o apresentar, não deixamos de referir que o valor das reparações não tem qualquer influência no cálculo do imposto. O IVA suportado nessas reparações é dedutível nos termos gerais.

De referir, por último, que o raciocínio utilizado seria exatamente o mesmo no caso de a viatura, em vez de ter sido adquirida a uma empresa têxtil, tivesse sido adquirida a um particular, a uma entidade que exerce exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução ou a uma entidade não sujeita a IVA.

2.º caso

O mesmo stand de automóveis aceitou, em janeiro de 2019, a retoma de uma viatura ligeira de mercadorias, que havia vendido sete anos antes a uma empresa A, que se dedica à construção de prédios para venda.

A referida viatura foi faturada pela empresa A pelo preço de 1.500 €, constando da fatura a expressão “Isenta de IVA nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do Código do IVA”.

O stand mandou efetuar nela pequenas beneficiações, nas quais suportou 500 € + 115 € (IVA).

Essa viatura veio a ser vendida, em agosto de 2019, à empresa B, que apenas realiza empreitadas de obras públicas e está enquadrada no Regime Normal, com um lucro de 400 €.

Na fatura a emitir à empresa B o stand tem duas alternativas diferentes:

1.ª hipótese - Aplicação do regime geral

Nesta hipótese a fatura da venda pelo stand deve ser emitida nos seguintes termos:

Venda da viatura X	2 400 €
IVA (à taxa de 23%)	<u>552 €</u>
Total da fatura	2 952 €

$$\begin{aligned}\text{Preço de venda} &= \text{Preço de compra} + \text{Reparações} + \text{Lucro} = \\ &= 1.500 \text{ €} + 500 \text{ €} + 400 \text{ €} = 2.400 \text{ €}\end{aligned}$$

⁽²⁴⁾ Viatura ou um bem de outra natureza.



Nesta hipótese, o IVA suportado na reparação da viatura é dedutível.

Como o IVA suportado pela empresa B é dedutível, o custo de aquisição da viatura é, para ela, de 2.400 €.

2.ª hipótese - Aplicação do regime especial de tributação da margem

Nesta hipótese a fatura deve ser emitida nos seguintes termos:

Venda da viatura X 2.607 €
“Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”

O preço de venda constante da fatura foi assim determinado:

Preço de compra + Reparações + Lucro + IVA sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra =

$$= 1.500 \text{ €} + 500 \text{ €} + 400 \text{ €} + 23\% \times 900 \text{ €}^{(25)} = 2.607 \text{ €}$$

Neste caso, o revendedor teve exatamente o mesmo lucro da hipótese anterior, enquanto o comprador teve um custo acrescido em 207 €.

O IVA que onerou as reparações continua a ser dedutível nos termos gerais.

O IVA que o revendedor incluiu no preço, uma vez que foi calculado segundo o regime da margem de lucro e isso está devidamente expresso na fatura, onde está inscrita a expressão “Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”, não pode ser deduzido pelo adquirente.

3.º caso

Imagine-se, agora, que o mesmo stand adquiriu em fevereiro de 2019, a um fabricante de calçado, uma viatura ligeira de mercadorias usada, pelo preço de 3.000 €, mais IVA no valor de 690 €, tendo-a revendido em agosto de 2019 com um lucro de 500 €.

⁽²⁵⁾ 900 € corresponde à diferença entre o preço de venda (sem IVA) e o preço de compra, sendo que o preço de venda sem IVA (2.400) é igual ao preço de compra (1.500) + reparações, sem IVA por ser dedutível (500) + lucro (400).



Estando em causa uma viatura ligeira de mercadorias, o fabricante de calçado não beneficia na sua transmissão ao stand da isenção do n.º 32 do artigo 9.º do Código do IVA, uma vez que essa isenção apenas é aplicável relativamente a “... *transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º*”, condições que não se verificam no caso em apreciação.

Neste caso, não é possível ao stand de automóveis aplicar o regime da margem de lucro na revenda da viatura, dado o que estatui o artigo 3.º desse Regime, uma vez que o stand suportou IVA na aquisição da viatura que agora está a revender.

Consequentemente, o bem terá, qualquer que seja a qualidade da pessoa que venha a efetuar a compra dessa viatura ao stand, de ser vendido por 3.500 € + 805 € (IVA), devendo a fatura da venda pelo stand ser emitida nos seguintes termos:

Venda da viatura X	3 500 €
IVA (à taxa de 23%)	<u>805 €</u>
Total da fatura	4 305 €

Neste caso, o stand tem direito à dedução do IVA que lhe foi repercutido pelo fabricante de calçado, no valor de 690 €, pelo que o IVA devido ao Estado em relação a esta viatura é de:

$$805 - 690 = 115$$

que corresponde exatamente a 23% sobre o seu lucro ($500 \times 23\% = 115$)

14. TRIBUTAÇÃO DE BENS EM SEGUNDA MÃO ADQUIRIDOS NOUTROS ESTADOS MEMBROS

14.1. Casos práticos

Qual o enquadramento em IVA das seguintes operações?

1.º caso



Um revendedor de bens em segunda mão com sede em Braga adquiriu uma viatura usada num país comunitário, a um sujeito passivo que emitiu a fatura sem IVA, com a menção "Éxonération de TVA en vertu de L'article 262, Ter, I du CGI").

2.º caso

Um revendedor de bens em segunda mão com sede em Aveiro adquiriu a uma empresa alemã, que se dedica à compra e venda de viaturas usadas, uma viatura ligeira de passageiros com matrícula de 2015 e com 40.000 Km percorridos, tendo pago o ISV devido pela respetiva legalização.

Após ter efetuado algumas beneficiações nessa viatura, veio a revendê-la com um ganho de € 5.000.

14.2. Desenvolvimento do tema

14.2.1. Enquadramento legal

O artigo 3.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), define aquisição intracomunitária como:

" ... 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".

De acordo com o n.º 2 do artigo 6.º do referido RITI:

"2 - Não são considerados novos os meios de transporte mencionados na alínea b) do número anterior desde que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:

- a) A transmissão seja efetuada mais de três ou seis meses após a data da primeira utilização, tratando-se, respetivamente, de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres;*
- b) O meio de transporte tenha percorrido mais de 6000 km, tratando-se de um veículo terrestre, navegado mais de cem horas, tratando-se de uma embarcação, ou voado mais de quarenta horas, tratando-se de uma aeronave."*

Conforme decorre do n.º 3 do mesmo artigo 6.º:

"3 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, a data da primeira utilização é a constante do título de registo de propriedade ou documento



equivalente quando se trate de bens sujeitos a registo, licença ou matrícula, ou, na sua falta, a da fatura emitida aquando da aquisição pelo primeiro proprietário.”

Conjugando as duas normas acabadas de mencionar, chega-se à conclusão de que apenas se considera viatura usada (em segunda mão) aquela cuja transmissão tenha sido efetuada há mais de seis meses após a data da primeira utilização e, cumulativamente, tenha percorrido mais de 6.000 Km.

Por conseguinte, uma viatura que já tenha, por exemplo, 30.000 Km, mas que apenas tenha cinco meses de utilização, tem de ser tratada em termos de IVA como uma viatura nova. Do mesmo modo, também é considerada nova a viatura que, tendo já mais de seis meses de utilização, ainda não tenha percorrido 6 000 Km.

O regime dos meios de transporte novos, regulado no artigo 6.º do RITI, determina a liquidação do IVA no país de destino dos referidos meios de transporte, pelo que as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional e a título oneroso estão sujeitas a IVA em Portugal.

O pagamento do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos não sujeitos a imposto sobre veículos, efetuadas por sujeitos passivos isentos, entidades não sujeitas a IVA (Estado e demais pessoas coletivas públicas quando atuam no âmbito dos seus poderes de autoridade, ficando enquadradas no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA) e particulares, deverá ser efetuado nas alfândegas, antes do registo, da concessão de licença ou da atribuição de matrícula (n.ºs 4 e 6 do artigo 22.º do RITI).

Tratando-se de aquisições de automóveis ligeiros novos sujeitos a imposto sobre veículos, efetuadas por particulares ou por sujeitos passivos referidos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI que não possuam o estatuto de operador registado ⁽²⁶⁾ ou de operador reconhecido ⁽²⁷⁾, de acordo com o Código do Imposto sobre Veículos, o pagamento do IVA devido pelas aquisições intracomunitárias desses bens é efetuado simultaneamente com o ISV (imposto sobre veículos), junto da entidade competente para a cobrança deste último (n.º 3 do artigo 22.º do RITI), que é a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

⁽²⁶⁾ De harmonia com o n.º 1 do artigo 12.º do CISV, operador registado é o sujeito passivo que se dedica habitualmente à produção, admissão ou importação de veículos tributáveis em estado novo ou usado e que é reconhecido como tal pela AT, por meio de autorização prévia e atribuição de número de registo que o identifica nas relações que com ela mantém.

⁽²⁷⁾ Operador reconhecido é o sujeito passivo que, não reunindo as condições para se constituir como operador registado, se dedica habitualmente ao comércio de veículos tributáveis e procede à sua admissão ou importação em estado novo ou usado, sendo reconhecido como tal pela AT através da atribuição de número de registo que o identifica nas relações que com ela mantém (artigo 15.º do CISV).



Os sujeitos passivos que possuam o referido estatuto de operador registado ou de operador reconhecido, procedem eles próprios à liquidação do IVA correspondente a tais aquisições, incluindo-o nas declarações periódicas do IVA.

Tratando-se, porém, de meios de transporte que não sejam considerados novos, temos de considerar que, após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, deixaram de estar sujeitas a tributação no mercado nacional as aquisições intracomunitárias dos bens em segunda mão, quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor no Estado membro de expedição ou transporte dos bens e tiver aí aplicado o IVA de harmonia com o regime da margem de lucro vigente no respetivo país.

Continuam, no entanto, sujeitas a IVA no território nacional, as aquisições de bens em segunda mão, quando o vendedor for um sujeito passivo que não tenha, no respetivo país, aplicado o regime da margem de lucro.

Ainda assim, continuam a não estar sujeitas a tributação as aquisições efetuadas noutros Estados membros, quando o vendedor for um particular.

Daí que na aquisição de veículos usados seja muito importante saber qual foi o regime aplicado pelo fornecedor comunitário na respetiva transmissão: o regime geral das transações intracomunitárias ou o regime especial de tributação dos bens em segunda mão (regime da margem de lucro).

14.2.2. Opções do fornecedor comunitário

Analisemos, por isso, as alternativas que se colocam aos fornecedores comunitários.

1.ª) O fornecedor comunitário não aplica o regime da margem de lucro

Não utilizando o fornecedor comunitário o regime especial de tributação dos bens em segunda mão (regime da margem de lucro), por não poder fazê-lo, ou, podendo, por ter optado pela aplicação do regime geral das transações intracomunitárias - com menção expressa, na respetiva fatura, de que foi utilizado este regime - neste caso ele não liquida IVA no seu Estado membro, uma vez que estamos perante uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de IVA no Estado membro de origem, para ser tributada no Estado membro de destino.

Neste caso, o sujeito passivo português efetua no território nacional uma aquisição intracomunitária sujeita a IVA, pelo que terá de proceder à autoliquidação do IVA devido e à relevação dessa aquisição na declaração periódica, mediante a inscrição do valor tributável da aquisição no campo 12 do quadro 06 da declaração periódica e do IVA liquidado por essa aquisição no campo 13.

Tratando-se de veículos adquiridos para revenda, o IVA autoliquidado na aquisição intracomunitária é dedutível, devendo ser indicado no campo 22 do referido quadro 06 da declaração periódica.



Para este efeito, o valor tributável é determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do RITI, o que implica que tenha de ser nele incluído o imposto sobre veículos (ISV).

Ter em atenção que, se estiverem em causa aquisições de viaturas usadas, o IVA não é liquidado pela AT, através das suas delegações aduaneiras, mas pelo próprio adquirente.

Tal como referimos atrás, a AT tem competência para a liquidação do IVA devido relativamente a determinadas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, mas não a tem relativamente às aquisições intracomunitárias de meios de transporte que não sejam considerados novos. Nesta situação, quem tem de liquidar o IVA é o próprio adquirente, que deve, necessariamente, incluir esse imposto na declaração periódica do IVA.

Havendo sujeição a imposto sobre veículos (ISV), estabelece o n.º 3 do artigo 17.º do RITI que *“Nas aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo ou a imposto sobre veículos, o valor tributável é determinado com inclusão destes impostos, ainda que não liquidados simultaneamente”*.

Caso a aquisição intracomunitária de viaturas esteja sujeita a IVA no território nacional, por não ter sido aplicado o regime da margem de lucro no Estado membro de onde são provenientes, o adquirente português, sujeito passivo do imposto, deve indicar o respetivo número de identificação ao seu fornecedor, de modo a que este não liquide IVA na venda, uma vez que o imposto é devido pelo adquirente em território nacional.

Na hipótese equacionada, a falta de indicação do NIF válido implica a liquidação do IVA por parte do fornecedor. E nem por isso a aquisição deixa de estar sujeita a IVA em Portugal, que é o Estado membro com competência para arrecadar o IVA respeitante às transações intracomunitárias de bens não abrangidos pelo regime da margem de lucro.

Neste sentido, a liquidação indevida do IVA no Estado membro de origem, provocado pela falta de comunicação do NIF por parte do adquirente, não retira ao Estado português a competência para a arrecadação do IVA dessa operação.

Na venda subsequente da viatura, em território nacional, o revendedor não pode, no caso de a aquisição intracomunitária estar sujeita a IVA no território nacional, aplicar o regime da margem de lucro, devendo liquidar o IVA pelo regime geral, tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regime Especial de Tributação aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro.

2.ª) O fornecedor comunitário aplica o regime da margem de lucro

Se o fornecedor comunitário efetuar a venda ao abrigo do regime da margem de lucro, cuja menção é obrigatória na fatura, o IVA é liquidado no Estado membro de origem sobre a margem obtida pelo revendedor estrangeiro (que realiza uma operação interna nesse Estado membro), pelo que a aquisição intracomunitária não está, neste caso, sujeita a



IVA, nos termos do disposto no artigo 14.º do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades.

Na subsequente revenda da viatura no território nacional, o sujeito passivo português pode utilizar o regime da margem, regulado pelo regime acabado de mencionar.

Porém, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 7.º deste regime especial: *"O sujeito passivo revendedor poderá optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, em relação a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem"*.

E em que situações é que um revendedor comunitário de bens em segunda mão pode aplicar o regime da margem de lucro?

De conformidade com o artigo 314.º da Diretiva do IVA:

"O regime da margem de lucro é aplicável às entregas de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades efetuadas por um sujeito passivo revendedor, quando esses bens lhe tenham sido entregues no interior da Comunidade por uma das seguintes pessoas:

- a) Uma pessoa que não seja sujeito passivo;*
- b) Outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo esteja isenta em conformidade com o artigo 136.º;*
- c) Outro sujeito passivo, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e incida sobre um bem de investimento;*
- d) Outro sujeito passivo revendedor, na medida em que a entrega do bem por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido sujeita ao IVA em conformidade com o presente regime especial."*

Fora destas situações, não é possível utilizar o regime da margem de lucro, como será o caso da venda de uma viatura do ativo fixo tangível efetuada por uma empresa de outro Estado membro, que teve direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição.

Quando a fatura emitida pelo fornecedor comunitário não identifica o regime aplicado na respetiva operação, o sujeito passivo adquirente deve exigir a sua menção, face ao disposto no artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro (Diretiva IVA).

O regime especial, criado pela Diretiva n.º 94/5/CE e atualmente integrado nos artigos 311.º a 343.º da Diretiva IVA, vigora em Portugal por força do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro.

O citado regime da margem de lucro determina, nos artigos 1.º e 3.º do Regime especial acabado de mencionar, a sujeição a IVA das transmissões de bens em segunda mão (aqui



se incluindo as viaturas), efetuadas nos termos do mesmo diploma, por um sujeito passivo revendedor que os tenha, previamente, adquirido no interior da Comunidade, ou a um particular, ou a um sujeito passivo isento ao abrigo do artigo 53.º do Código do IVA (ou disposição legal idêntica vigente no respetivo Estado Membro), ou a um sujeito passivo que tenha efetuado a transmissão do bem ao abrigo da isenção do n.º 32 do artigo 9.º do Código do IVA (ou disposição legal idêntica vigente no respetivo Estado Membro) ou a um sujeito passivo revendedor que tenha aplicado o regime da margem de lucro à transação (ou idêntica regulamentação vigente no respetivo Estado Membro).

Constituem bens em segunda mão, nos termos do artigo 2.º do Regime especial, os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos especificamente mencionados na própria norma.

Ou seja, na revenda de veículos usados ⁽²⁸⁾ efetuada por um sujeito passivo revendedor que os tenha adquirido segundo o regime da margem de lucro, é aplicável o mesmo regime da margem. Isto, sem prejuízo, em conformidade com o estabelecido no artigo 7.º do Regime especial, da possibilidade de o sujeito passivo revendedor poder optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA, em relação a cada transmissão sujeita ao regime da margem de lucro.

A aplicação do regime da margem de lucro, em sede de IVA, encontra-se definida no próprio diploma legal, no seu artigo 4.º, o qual determina que o *"valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efetuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do IVA, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na fatura"*.

Assim, para apuramento do imposto no âmbito deste Regime especial, há que determinar, previamente:

- A contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do IVA;
- O preço de compra dos mesmos bens (o valor de compra).

Ora, o artigo 16.º do Código do IVA, além de indicar na sua alínea f) do n.º 2, que o valor tributável é, para *"as transmissões de bens em segunda mão (...), efetuadas de acordo com o disposto em legislação especial, a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra"*, estabelece também, no seu n.º 5, quais são os elementos a incluir, e no n.º 6, quais os elementos a excluir.

⁽²⁸⁾ E que, ainda assim, não se constituam como meios de transporte novos, tal como definidos, *a contrario*, no n.º 2 do artigo 6.º do RITI, porque se isso acontecer têm de ser submetidos ao regime de tributação próprio.



De acordo com o n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA, são de incluir no valor tributável das transmissões de bens sujeitas a imposto:

- "a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;*
- b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efetuadas por conta do cliente;*
- c) As subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações".*

De onde resulta que, tal como é referido na ficha doutrinária n.º 12673, que obteve despacho favorável em 28/11/2017, o valor tributável inclui, quer o ISV, quer as despesas de legalização, dado que aos mesmos se encontram incorporados no preço de venda (contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do IVA, onde se estabelece a sua inclusão).

Não se concluindo, por conseguinte, antes pelo contrário, que o ISV e as despesas de legalização da viatura devam ser incluídas no valor de compra.

Aliás, se o ISV e as despesas de legalização do veículo fossem incluídos no valor de compra, ao aplicar o regime da margem, os mesmos estariam a ser excluídos (subtraídos) do valor tributável, e não incluídos, como pretendido/determinado no n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

Ainda segundo a ficha doutrinária citada, é este o sentido da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que no seu artigo 315.º dispõe que:

"O valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314.º é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro. A margem de lucro do sujeito passivo revendedor é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra",

estabelecendo ainda, no seu artigo 312.º, o que se deve entender, para efeitos deste regime, por:

- "1) «Preço de venda», tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79.º;*



- 2) «Preço de compra», tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor”.

E se o adquirente tiver de pagar uma comissão ou *fee* (quantia em dinheiro paga a uma pessoa que exerce uma atividade liberal ou a uma organização pelos seus serviços), poderá o valor pago ser considerado como valor de compra?

Conforme resulta da ficha doutrinária n.º 3091, com despacho de 15/05/2012, “*Como corolário dos normativos atrás citados e no que concerne à inclusão de uma comissão paga pelo sujeito passivo revendedor no ato da aquisição de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades no preço de compra a considerar para a determinação do valor tributável no regime especial de tributação da margem, pode, finalmente, concluir-se:*

- *No respeitante às importações, essa inclusão vem claramente expressa na legislação nacional.*
- *Quanto às restantes aquisições, ou seja, aquelas que não podem ser qualificáveis como importações, as disposições do ordenamento jurídico comunitário, fazendo coincidir os elementos constitutivos do preço de venda e do preço de compra, adotam igualmente, de forma expressa, a inclusão da comissão no preço de compra.*
- *No concernente às regras nacionais relevantes, os elementos suscetíveis de concorrer para a formação do preço de compra nestas últimas operações são omitidos.*
- *Não obstante, o preço de venda é expressamente determinado nos termos do artigo 16.º do CIVA (por remissão operada no artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 199/96), e aí a inclusão da comissão não oferece dúvidas).*
- *Deve, contudo, atender-se a que, em contraposição a uma transmissão de bens, existe sempre uma aquisição, pelo que só se pode falar de transmitente, se, no reverso da operação, se posicionar um adquirente, que existe um único documento de suporte para a operação que de um lado é transmissão e do outro aquisição, e que este raciocínio só permite apreender que o preço a considerar para as transmissões de bens que consubstanciam operações internas é exatamente o mesmo para as correspondentes aquisições.”*

Em face do exposto, a ficha doutrinária n.º 3091 conclui que um sujeito passivo revendedor, no âmbito do regime da margem de lucro aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, ao realizar as suas operações, quaisquer que elas sejam, deve considerar incluída no preço de compra uma eventual comissão que lhe tenha sido debitada pelo fornecedor como despesa acessória. Tal entendimento é, ademais, suportado pela legislação comunitária homóloga.

De referir, por fim, que os procedimentos de cálculo referentes à aplicação do regime da margem, já foram objeto de esclarecimento por parte da Direção de Serviços do IVA,



através do Ofício-Circulado n.º 30012, de 06/01/2000, disponível no Portal das Finanças, e que mantém a atualidade (exceto quanto à taxa do imposto).

14.2.3. As várias alternativas de aquisição de viaturas usadas no mercado comunitário

Em face do até aqui exposto, podemos concluir que a aquisição de viaturas usadas noutros Estados membros pode ser realizada de uma das quatro formas seguintes:

1) Aquisição de viaturas a um sujeito passivo revendedor de viaturas usadas de outro Estado membro que aplica na venda o regime geral das transações intracomunitárias

Neste caso, utilizando o sujeito passivo revendedor do outro Estado membro o regime geral das transações intracomunitárias de bens, ele não liquida IVA na operação.

O sujeito passivo adquirente dessas viaturas, ao realizar uma aquisição intracomunitária abrangida pelo artigo 1.º do RITI, torna-se sujeito passivo nesta operação (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI), pelo que deverá proceder à autoliquidação do IVA devido no território nacional (artigos 23.º e 27.º do RITI), podendo, no entanto, exercer o direito à dedução desse imposto nos termos normais (artigos 19.º e 20.º do RITI).

Estas aquisições deverão ser inscritas na declaração periódica, mencionando o valor da compra no campo 12 do quadro 06 e o valor do imposto liquidado no campo 13. O IVA dedutível será inscrito no campo 22.

Na transmissão em território nacional de uma viatura adquirida nestas condições não poderá ser aplicado o regime da margem de lucro, uma vez que a aquisição foi sujeita a imposto.

Consequentemente, neste caso o IVA terá de ser calculado sobre o preço de venda (e em circunstância alguma sobre a margem de lucro).

2) Aquisição de viaturas a um sujeito passivo revendedor de viaturas usadas de outro Estado membro, que utiliza na transação o regime da margem de lucro, mencionando esse facto na respetiva fatura

Neste caso, o IVA incidente sobre a margem, por ser devido na origem, vem incluído no preço e, por conseguinte, o sujeito passivo adquirente, estabelecido no território nacional, não deverá liquidar qualquer IVA sobre a aquisição intracomunitária efetuada, uma vez que essa aquisição não está sujeita a IVA, nos termos do artigo 14.º do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades.



Esta aquisição, por não estar sujeita a IVA em Portugal, não é relevada na declaração periódica (como ficou dito, o IVA foi liquidado no país de origem).

Na revenda em território nacional das viaturas adquiridas nestas condições poderá, por opção do revendedor nacional, ser aplicado o regime da margem de lucro ou o regime geral, sendo essa opção efetuada venda a venda e sem qualquer comunicação a qualquer entidade.

3) Aquisição de viaturas usadas a outro sujeito passivo que não é revendedor de viaturas usadas

Nesta situação, a transmissão efetuada pelo vendedor, estabelecido noutro Estado membro, é sempre efetuada pelo regime geral das transações intracomunitárias. Consequentemente, o vendedor do outro Estado membro faz uma transmissão intracomunitária isenta de imposto e o adquirente português faz uma aquisição intracomunitária sujeita a IVA em território nacional.

Na ulterior revenda em território nacional de uma viatura adquirida nestas condições, não poderá ser aplicado o regime da margem de lucro, uma vez que a aquisição foi sujeita a IVA.

4) Aquisição de viaturas usadas a um transmitente de outro Estado membro que não é sujeito passivo, mas sim um particular.

Estas aquisições não se encontram sujeitas a tributação, situando-se fora do campo de aplicação do IVA.

Na transmissão em território nacional de uma viatura adquirida nestas condições poderá, por opção do revendedor nacional, ser aplicado o regime da margem de lucro ou o regime geral.

14.2.4. Expressões que devem constar das faturas

Como se viu anteriormente, os revendedores de bens em segunda mão têm de saber, quando adquiram esses bens a operadores económicos, qual o enquadramento fiscal que foi dado aos bens que estão adquirir.

E como é que se pode saber isso?

De conformidade com o artigo 220.º da Diretiva IVA:



“1. Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

- 1. Relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;*
- 2. ...*
- 3. Relativamente às entregas de bens efetuadas nas condições previstas no artigo 138.º.”⁽²⁹⁾;*

Estabelece o artigo 226.º da mesma Diretiva que:

“Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

- 1) A data de emissão da fatura;*
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;*
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;*
- ...*
- 11) Em caso de isenção, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção;*
- ...*
- 12) Em caso de entrega de um meio de transporte novo, efetuada nas condições previstas no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 138.º, os dados elencados na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º;*
- ...*
- 14) Em caso de aplicação de um dos regimes especiais aplicáveis no domínio dos bens em segunda mão, dos objetos de arte e de coleção e das antiguidades, a menção «Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão», «Regime da margem de lucro - Objetos de arte» ou «Regime da margem de lucro - Objetos de coleção e antiguidades», respetivamente;”*

⁽²⁹⁾ O artigo 138.º da Diretiva IVA é o que estabelece a isenção do IVA para as transmissões intracomunitárias de bens, sendo, por isso, o equivalente ao artigo 14.º do RITI português.



Face às normas transcritas, os operadores económicos dos vários Estados membros estão obrigados a emitir uma fatura por cada transmissão de bens efetuada, indicando nessa fatura se foi aplicado o regime geral das transações intracomunitárias ⁽³⁰⁾ ou o regime da margem de lucro.

E se não o fizerem?

Na sequência da entrada em vigor do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção ou de Antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, o Núcleo para a Cooperação Administrativa Intracomunitária divulgou, através do Ofício circularizado n.º 97748, de 26/09/1997, um quadro comparativo das menções específicas de cada Estado membro, que devem figurar nas faturas relacionadas com transmissões intracomunitárias de bens em segunda mão entre sujeitos passivos.

Apesar de atualmente ser obrigatória a menção do regime utilizado, passamos a apresentar os dados constantes desse ofício circularizado e outros recolhidos através de processo idêntico ao utilizado na elaboração do referido quadro, com o único objetivo de ajudar os destinatários deste manual a conhecer qual o regime utilizado.

Mention obligatoires sur les factures (article 226 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006)	Livraisons intracomunitaires exonérées	Taxation sur la marge	
	Absence de mention standard	Mentions obligatoires	Les factures peuvent éventuellement mentionner :
France (FR)	« Exonération de TVA, article 262 ter 1 du CGI »	« Régime particulier – Biens d'occasion »	« TVA incluse » « Prix TTC » « Livraison effectuée dans le cadre de la 7ème directive » ou toute mention indiquant que l'opération bénéficie du régime de la marge bénéficiaire.
Allemagne (DE)	« Steuerfreie Lieferung gemäß § 4 Nr. 1 b UstG » « Steuerfreie Lieferung »	« Gebrauchtgegenstände/ Sonderregelung »	« Differenzbesteuerung » « Verkauf nach § 25 a UStG »
Autriche (AT)	« Ig Lieferung : Art. 138 der RI. 2006/112/EG » « Ig Lieferung : Art. 6 UstG 1994 »	« Gebrauchtgegenstände Sonderregelung »	« Differenzbesteuerung : Art. 313 der RI. 2006/112/EG » « Differenzbesteuerung : § 24 al. 7 UstG 1994 »
Belgique (BE)	« vrijgesteld van BTW – artikel 39 bis, eerste lid, 1° WBTW » « Livraisons intracomunitaires exonérées de la TVA – article 39 bis premier alinéa, 1° CTVA » « Exempted intra-community supply, section 39 bis, first paragraph, 1° of the VAT Code »	« Régime particulier – Biens d'occasion »	« Levering onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge. BTW niet aftrekbaar » « Livraison soumise au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. TVA non déductible » « Supply subject to the special scheme of taxation on the margin. VAT not deductible »
Bulgarie (BG)	Art. 53,1 de la loi	« Режим на облагане на марка – стоки втора употреба »	Art. 143 de la loi
Espagne (ES)	« Exento por el artículo 25 LIVA »	« Régimen especial – Bienes de ocasión »,	« Entrega efectuada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 313 de la Directiva 2006/112/CE »

⁽³⁰⁾ Artigo 138.º da Diretiva IVA.



Grande-Bretagne (GB)		« Margin scheme Second-hand goods »	« Input tax deduction has not been and will be claimed by me in respect of the goods sold in the invoice »
Hongrie (HU)	« Közösségen belüli adomentes értékesítés, az AFA-t a vevo fizeti meg » « Közösségen belüli adomentes értékesítés az AFA tv. 29/A §. alapján »	« Posebni režim Rabljena roba »	« Különbözet szerinti adozás » « az AFA tv/ 63-64. §. szerinti adozás » « az AFA tv.XV.fejezete szerinti adozás »
Italie (IT)	« Operazione non imponibile, ai sensi dell'art. 41-1-a del DL 30.08.1993 n°331 » « Operazione non imponibile, ai sensi dell'art. 41.1-a del DL 331/93 »	« regime del margine - beni di occasione »	« Operazione soggetta al regime del margine, ai sensi dell'art. 36 del DL 23 febbraio 1995 n°41 » « Operazione soggetta al regime del margine, ai sensi dell'art. 36 del DL 41/96 » « TVA inclusa »
Lettonie (LV)	Référence à la section 28 de la loi lettônienne	« peļņas daļas režīms lietotām precēm »	Référence à la section 2, paragraphe 15 de la loi lettônienne
Lituanie (LT)	Référence à l'article 49 de la loi lituanienne	« Maržos apmokestinimo schema. Naudotos prekės »	§ 90 de la loi TVA
Pologne (PL)	Non obligatoire. A titre indicatif, le redevable de la taxe peut faire référence à l'article 13 (régime des LIC) et à l'article 42 de la législation TVA polonaise.	« VAT margin invoice » « Faktura marża »	

Mention obligatoires sur les factures (article 226 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006)	Livraisons intracommunautaires exonérées	Taxation sur la marge	
		Mentions obligatoires	Les factures peuvent éventuellement mentionner :
Portugal (PT)	« IVA – Isenção ao abrigo do artigo 14º do RITI »	« Regime da margem de lucro – Bens em segunda mão »	« IVA – Bens em Segunda mão »
République Tchèque (CZ)	« New means of transport » « §4(3) (a) et (b) de la loi TVA »	« zvláštní režim – použité zboží »	
Roumanie (RO)	« Scutit cu drept de deducere » (droit à déduction pour le client assujetti) « Scutit fara drept de deducere » (pas de droit à déduction pour un non-assujetti) « Neimpozabil in Romania » (pas taxable en Roumanie) « neinclus in baza de impozitare » (prix HT)	« regimul marjei – bunuri second-hand »	« marja profitului » (régime de la marge) « art. 152.2 » du Code Fiscal roumain « TVA inclus si nedeductibila » (TVA incluse et non déductible) Toute autre mention de l'article 313, 326, 333 de la Directive 2006/112
Slovaquie (SK)	« Référence aux § 42 ou 43 de la loi TVA » « Référence aux articles 136 ou 138 de la directive 2006/112/EC » Toute autre mention indiquant que les biens sont exonérés de TVA.	« úprava zdaňovania prírážky – použitý tovar »	« Référence aux articles 306 ou 313 de la directive 2006/112/EC » Toute autre mention indiquant que les biens sont vendus sous le régime de la marge.



14.3. Resolução dos casos práticos

Depois de termos feito o enquadramento em termos de IVA das aquisições de viaturas usadas noutros Estados membros, analisemos alguns exemplos de aplicação, de forma a sedimentar os conhecimentos obtidos.

1.º caso ⁽³¹⁾

Um revendedor de bens em segunda mão com sede em Braga adquiriu uma viatura usada num país comunitário, a um sujeito passivo que emitiu a fatura sem IVA, com a menção "*Éxoneration de TVA en vertu de L'article 262, Ter, I du CGI*").

Na posterior venda, em Portugal, a um particular, deve liquidar IVA na totalidade ou pelo regime da margem?

E se a fatura da aquisição intracomunitária mencionar IVA, deverá, neste caso, na posterior venda, liquidar o IVA na totalidade, ou poderá usar o regime da margem?

O n.º 2 do artigo 6.º do RITI estabelece que um veículo não é considerado novo quando a sua transmissão seja efetuada mais de seis meses após a data da primeira utilização e, cumulativamente, tenha percorrido mais de 6.000 km.

Ou seja, numa aquisição intracomunitária, para que um veículo seja considerado novo basta que a mesma (a aquisição) ocorra no período máximo de seis meses após a data da primeira utilização do veículo ou este (o veículo) tenha, até essa data, percorrido, no máximo, 6.000 Km, ou ambas.

O artigo 3.º do RITI define aquisição intracomunitária como "*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*".

Para este efeito, como referido, considera-se viatura usada (em 2.ª mão), de acordo com os n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º do RITI, a viatura cuja transmissão tenha sido efetuada há mais de seis meses após a data da primeira utilização (cf. registo de propriedade ou fatura de aquisição) e, cumulativamente, tenha percorrido mais de 6.000 km.

Se o fornecedor comunitário, na respetiva transmissão, optar por aplicar o regime geral das transmissões intracomunitárias, com menção expressa desse facto na respetiva fatura, não liquida IVA no seu Estado membro (efetua uma transmissão intracomunitária isenta de IVA).

³¹ Extraído da ficha doutrinária n.º 12233, de 21/07/2017.



O adquirente deve, neste caso, fornecer o respetivo número de identificação fiscal, de modo a que o fornecedor não liquide o IVA (transmissão intracomunitária isenta).

O revendedor português efetua, em território nacional, uma aquisição intracomunitária, aqui sujeita a IVA.

De referir que a falta de indicação de número de identificação fiscal válido implica a liquidação do imposto (IVA) por parte do fornecedor, mas não dispensa, ainda assim, o adquirente da obrigação de liquidar o respetivo imposto em território nacional pela aquisição intracomunitária.

Na declaração periódica do IVA, o adquirente releva no Quadro 06, Campo 12, o valor tributável da aquisição e o IVA liquidado no Campo 13. Tratando-se de veículos adquiridos para revenda o IVA autoliquidado é dedutível e é indicado no Campo 22.

O valor tributável, para efeitos de IVA, é determinado nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º do RITI, devendo incluir o valor do imposto sobre veículos (ISV).

Na venda subsequente da viatura em território nacional, o revendedor não pode aplicar o 'Regime especial de tributação da margem', devendo liquidar o IVA pelo regime geral, tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regime especial de tributação dos bens em segunda mão.

A fatura a que nos referimos neste exemplo, que menciona *"Exoneration de TVA en vertu de L'article 262, Ter, I du CGI"*, inclui-se neste caso: a menção ao artigo 262.º, Ter, I do CGI (Code Général des Impôts, francês), indica a isenção do imposto na transmissão intracomunitária de bens.

O sujeito passivo (francês) efetuou, neste caso, uma transmissão intracomunitária isenta, cabendo ao sujeito passivo adquirente a liquidação do imposto devido pela aquisição intracomunitária efetuada.

Se o fornecedor comunitário, na respetiva transmissão, aplicar o regime especial dos bens em 2.ª mão, também chamado de 'Regime da margem de lucro' (criado pela Diretiva n.º 94/5/CE e integrado nos artigos 311.º a 343.º da Diretiva IVA, que foi transposto em Portugal pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, cuja menção é obrigatória na fatura, o IVA é liquidado no Estado membro de origem (sendo uma operação interna nesse Estado membro), pelo que a aquisição em território nacional não está sujeita a IVA, de acordo com o disposto no artigo 14.º deste diploma, ainda que seja devido ISV, mas também não é dedutível ou reembolsável o IVA suportado na aquisição.

Nesta hipótese, a posterior revenda do veículo no território nacional, efetuada por um sujeito passivo revendedor (como é o caso), deverá, por força do n.º 1 do artigo 3.º do Regime especial, ser sujeita ao regime de tributação da margem.



De notar, contudo, que o sujeito passivo revendedor poderá optar pela liquidação do IVA nos termos gerais, em relação a cada transmissão sujeita a este regime, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 7.º do Regime especial.

2.º caso

Empresa portuguesa, enquadrada no Regime normal do IVA, que se dedica à comercialização de viaturas novas e usadas e que não possui o Estatuto de Operador Registado, nem de Operador Reconhecido, a que se referem os artigos 12.º e 15.º do Código do ISV.

Adquiriu a uma empresa alemã, que se dedica à compra e venda de viaturas usadas, uma viatura ligeira de passageiros com matrícula de 2015 e com 40.000 Km percorridos, pelo preço de € 15.000

Com a respetiva legalização, pagou ISV no montante de € 4.800

Pagou, ainda, € 200 (valor sem IVA) a oficina portuguesa pela preparação dessa viatura para venda.

Vendeu essa viatura com um ganho de € 5.000

Resolução

Como a viatura já tinha mais de 6 meses e mais de 6.000 Km é considerada usada.

Por isso, temos de saber qual o regime que o revendedor utilizou na Alemanha, uma vez que ele pode ter utilizado:

- O regime da margem;
- O regime geral das transações intracomunitárias.

Caso tenha sido utilizado o regime da margem, a fatura conterá uma expressão equivalente a “Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”, normalmente a expressão “Kein Umsatzsteuerausweis möglich § 25 a UStG”.

Caso tenha sido utilizado o regime geral das transações intracomunitárias a fatura conterá a expressão:

- Steuerfreie Lieferung § 4 Nr. 1 b, 6 a UStG
- Ou Steuerfreie Lieferung

1.ª hipótese - O revendedor alemão utilizou o regime da margem



ASPETOS RELACIONADOS COM A AQUISIÇÃO

- Neste caso, o preço praticado pelo revendedor alemão já inclui o IVA correspondente à margem por ele obtida.
- A aquisição intracomunitária não está, neste caso, sujeita a IVA, nos termos do artigo 14.º do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão.

ASPETOS RELATIVOS AO ISV E À PREPARAÇÃO PARA VENDA

- O IVA suportado na preparação da viatura para venda é dedutível nos termos gerais.
- O ISV e a importância paga com a preparação da viatura para venda não podem ser considerados no cálculo da margem, face às regras do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão.

ASPETOS RELATIVOS À VENDA

- Nesta hipótese, uma vez que não foi suportado IVA (português) na compra da viatura, o revendedor nacional poderá optar:
 - Pelo regime da margem;
 - Pelo regime geral do IVA

SE O REVENDEDOR NACIONAL OPTAR PELO REGIME DA MARGEM

- Margem = Diferença entre o preço a pagar pelo cliente e o preço pago ao fornecedor
- Preço de compra..... 15.000 €
- ISV suportado..... 4.800 €
- Preparação para venda..... 200 €
- Lucro pretendido..... 5.000 €
- Preço de venda (sem IVA) = $15.000 + 4.800 + 200 + 5.000 = 25.000$ €
- Ao preço de venda acrescerá o IVA sobre a margem
- Margem = $25.000 - 15.000 = 10.000$
- IVA correspondente à margem = $10.000 \times 23\% = 2.300$



A fatura deverá ser emitida nos seguintes termos:

Viatura matrícula X 27 300

“Regime da margem de lucro – Bens em segunda mão”

SE O REVENDEDOR NACIONAL OPTAR PELO REGIME GERAL

- Uma vez que o preço de venda (sem IVA) é de 25.000

A fatura deve ser emitida da seguinte forma:

Viatura matrícula X 25 000

IVA (à taxa de 23%)..... 5 750

30 750

- Uma vez que o IVA, dada a natureza da viatura, não pode, em princípio, ser deduzido pelo adquirente, o revendedor não deve utilizar esta alternativa, uma vez que faz aumentar o preço de venda.
- Mas, se em vez de uma viatura ligeira de passageiros estivesse em causa uma viatura ligeira de mercadorias e o comprador pudesse deduzir o IVA, já seria vantajosa, para ele (adquirente), esta opção.

2.ª hipótese - O revendedor alemão utilizou o regime geral

- Neste caso, a aquisição intracomunitária está sujeita a IVA, competindo a liquidação ao adquirente
- IVA esse no montante de

$$23\% \times (15.000 + 4.800) = 4.554$$

uma vez que o IVA também incide sobre o ISV

- O IVA assim liquidado pode ser deduzido
- Neste caso, o revendedor português não pode, face ao que dispõe o n.º 1 do artigo 3.º do Regime Especial dos Bens em Segunda Mão, utilizar na revenda o regime da margem



- Assim, e uma vez que o preço de venda, sem IVA, é de € 25.000

A fatura deve ser emitida da seguinte forma:

Viatura matrícula X	25 000
IVA (à taxa de 23%).....	<u>5 750</u>
	30 750

14.4. Análise esquemática das várias hipóteses na transmissão de bens em segunda mão

Face às considerações antes produzidas a propósito dos bens em segunda mão, concluiremos a análise do regime de tributação dos bens em segunda mão apresentando uma análise esquemática das várias hipóteses possíveis:

O bem é adquirido no território nacional e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Revendedor nacional que fez constar da fatura “Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da fatura “Isento - n.º 32 do artigo 9.º”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da fatura “IVA - Regime de Isenção”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Entidade nacional sem a qualidade de sujeito passivo ou um particular	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional (revendedor ou não) que aplicou o regime normal, liquidando IVA na venda	Regime Normal, com liquidação de IVA sobre o preço total de venda



O bem é adquirido noutro Estado membro e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Revendedor de outro EM que fez constar da fatura uma expressão equivalente a “Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outro EM que fez constar da fatura expressão equivalente a “Isento - n.º 32 do artigo 9.º”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outro EM que fez constar da fatura expressão equivalente a “IVA - Regime de Isenção”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Entidade de outro EM sem a qualidade de sujeito passivo ou um particular	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outro EM (revendedor ou não) que aplicou o regime normal, isentando de IVA a respetiva venda	Regime Normal, com liquidação de IVA sobre o preço total de venda

15. REGULARIZAÇÃO DO IVA DOS CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01/01/2013

Para além de outras situações em que existe a possibilidade de regularização do IVA, nomeadamente por redução do valor tributável do IVA, depois de já terem sido apresentadas as declarações periódicas, por emissão de faturas inexatas e pela correção de erros materiais ou de cálculo praticados nos registos e nas declarações, o artigo 78.º do Código do IVA, bem como os artigos 78.º-A a 78.º-D do mesmo código, preveem outras situações em que os sujeitos passivos podem retificar o IVA anteriormente liquidado, designadamente o contido em créditos considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa.

Por força do disposto nos números 6 e 7 do artigo 198.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2013, para efeitos de regularização do IVA dos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa, temos de distinguir entre os créditos vencidos até 31/12/2012 e os vencidos a partir de 01/01/2013, uma vez que são diferentes as regras aplicáveis.

Com efeito, relativamente aos créditos vencidos até 31/12/2012 temos de aplicar o artigo 78.º do Código do IVA, enquanto para os vencidos a partir de 01/01/2013 são aplicáveis os artigos 78.º-A a 78.º-D do mesmo Código.



CRÉDITOS VENCIDOS ATÉ 31/12/2012
Artigo 78.º

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01/01/2013
Artigos 78.º-A a 78.º-D

A regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis e a créditos de cobrança duvidosa sofreu profundas alterações relativamente aos créditos vencidos a partir de 01/01/2013, por força da introdução no Código do IVA dos artigos 78.º-A a 78.º-D, aditados pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013).

De conformidade com o novo normativo, os sujeitos passivos podem deduzir o IVA respeitante a créditos:

- Considerados de cobrança duvidosa, evidenciados como tal na contabilidade, sem prejuízo do disposto no artigo 78.º-D do CIVA; ou
- Considerados incobráveis.

nos termos das disposições legais a seguir indicadas:

CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA
Artigo 78.º-A N.º 2

CRÉDITOS INCOBRÁVEIS
Artigo 78.º-A N.º 4



15.1. Créditos de cobrança duvidosa

No caso de créditos vencidos a partir de 01/01/2013, foi alterado o conjunto das situações para as quais é permitida a dedução (regularização) do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, evidenciados como tal na contabilidade.

O legislador transpôs para o Código do IVA uma disciplina similar à que existe no Código do IRC em matéria de créditos de cobrança duvidosa, considerando como tais aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado.

Para o efeito, e de conformidade com o n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, consideram-se de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica nos casos previstos nas alíneas a) e b) dessa disposição legal.

15.1.1. Alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA

De harmonia com a alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, consideram-se de cobrança duvidosa os créditos que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que ocorre quando:

- a) O crédito esteja em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento, existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento (a provar através de qualquer documento que evidencie a realização das mesmas, ou por qualquer outro meio legalmente admitido).

Para este efeito e de conformidade com o n.º 3 do artigo 78.º-A do CIVA, considera-se que o vencimento do crédito ocorre ⁽³²⁾:

- Na data prevista no contrato celebrado entre o sujeito passivo e o adquirente, ou
- Na ausência de prazo certo, após a interpelação prevista no artigo 805.º do Código Civil.

De harmonia com o artigo 805.º do Código Civil (momento da constituição em mora):

1. *O devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir.*

³² Sobre a definição do que se considera por data do vencimento ver as informações vinculativas n.ºs 11742, com despacho de 25/10/2017 e 12529, com despacho de 24/01/2018.



2. Há, porém, mora do devedor, independentemente de interpelação:

- a) *Se a obrigação tiver prazo certo;*
- b) *Se a obrigação provier de facto ilícito;*
- c) *Se o próprio devedor impedir a interpelação, considerando-se interpelado, neste caso, na data em que normalmente o teria sido.*

Não são, no entanto, considerados créditos de cobrança duvidosa:

- Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real ⁽³³⁾;
- Os detidos sobre pessoas singulares ou coletivas com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais;
- Se no momento de realização da operação que deu origem ao crédito o devedor já estiver na lista pública de execuções - onde constam as pessoas sem património que possa ser executado para saldar dívidas;
- O destinatário tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior;
- Os créditos detidos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles casos em que estas tenham prestado aval ⁽³⁴⁾;
- Os que resultam da transmissão da titularidade dos créditos.

Se ocorrer a transmissão da titularidade dos créditos, os sujeitos passivos perdem, nos termos do n.º 7 do artigo 78.º-A, o direito à dedução do IVA respeitante a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis ⁽³⁵⁾.

No caso previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, em que se consideram de cobrança duvidosa os créditos que se encontrem em mora há mais de 24 meses, os

³³ Sobre esta matéria ver a informação vinculativa n.º 13152, com despacho de 03/05/2018, que além de esclarecer que o descoberto obrigatório corresponde ao valor do capital seguro que o segurado não pode fazer garantir em virtude de uma disposição legal, regulamentar ou contratual, também firma o entendimento que o crédito não é cindível, isto é, engloba a base tributável e respetivo IVA, pelo que o reembolso/indenização por parte da seguradora inclui, independentemente do tipo de cobertura contratada, o imposto correspondente.

³⁴ Ver sobre este assunto a informação vinculativa n.º 13026, com despacho de 13/03/2018.

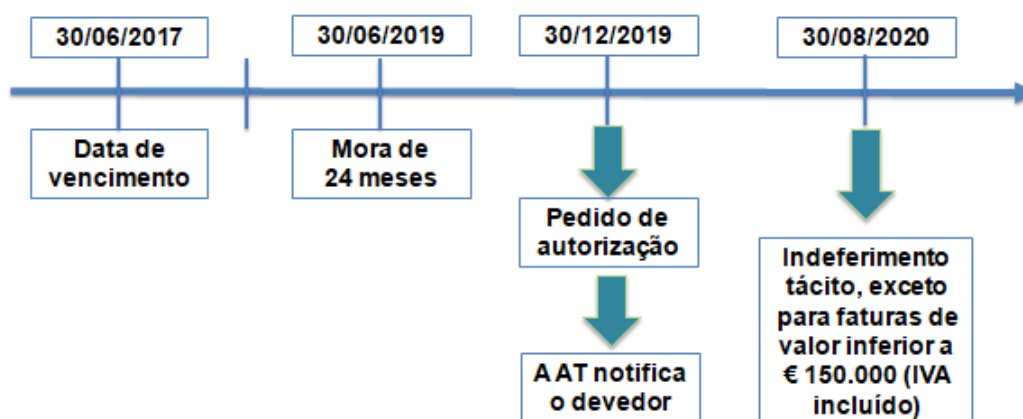
³⁵ Ver sobre este assunto a informação vinculativa n.º 12692, com despacho de 07/03/2018.

credores terão de submeter um pedido de autorização prévia à AT, no prazo de 6 meses a partir do momento em que o crédito foi considerado de cobrança duvidosa, onde identificam o devedor, o crédito em questão e a(s) respetiva(s) fatura(s), o qual terá de ser previamente certificado por ROC (n.º 1 do artigo 78.º-B) ⁽³⁶⁾.

Se não for notificada pela AT decisão expressa sobre o pedido no prazo de oito meses, presume-se o indeferimento para créditos iguais ou superiores a € 150 000, IVA incluído, por fatura. No caso de créditos de valor inferior presume-se o deferimento.

A apresentação de um pedido de autorização prévia determina a notificação do adquirente pela AT, por via eletrónica, para que efetue a correspondente retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada (n.º 5 do artigo 78.º-B), a realizar nos termos do artigo 78.º-C.

Veja-se, em termos gráficos e a título exemplificativo, a sequência de procedimentos para regularização do IVA de créditos de cobrança duvidosa vencidos, no caso representado, em 30/06/2017.



Se o vencimento do crédito ocorreu em 30/06/2017, esse crédito atingiu 24 meses de mora em 30/06/2019. A partir desta data, o credor dispõe do prazo de 6 meses (até 30/12/2019) para submeter no Portal das Finanças o pedido de autorização prévia.

Os pedidos de autorização prévia, que devem ser apresentados pelo sujeito passivo ou por contabilista certificado a quem tenham sido atribuídos poderes para o efeito, devem obedecer aos requisitos estabelecidos na Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho, que seguidamente se indicam.

³⁶ Sobre a possibilidade de apresentação de pedido de autorização prévia quando a sociedade devedora seja dissolvida no decurso de um processo executivo, ainda que haja bens penhoráveis, ver a informação vinculativa n.º 11425, com despacho de 17/03/2017.



- O pedido é apresentado por via eletrónica, no Portal das Finanças, no prazo de 6 meses contados a partir do momento em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.
- Podem ser incluídas no pedido uma ou várias faturas, desde que estas sejam referentes ao mesmo adquirente e tenham sido certificadas pelo mesmo ROC.

Os elementos que devem constar dos pedidos de autorização são os seguintes:

- NIF do adquirente;
- NIF do ROC que efetuou a certificação;
- N.º da fatura da qual consta de crédito de cobrança duvidosa - que deve ser inscrito em termos idênticos aos comunicados ao sistema e-fatura;
- Data da emissão da fatura;
- Data do vencimento do crédito de cobrança duvidosa;
- Período de imposto em que foi entregue a declaração periódica, contendo o valor da fatura a que se refere a alínea c);
- Base tributável constante da fatura;
- Valor total do imposto da fatura;
- Valor do imposto a regularizar.

O formulário a utilizar é o seguinte:

EMIÇÃO DE PEDIDO DE AUTORIZAÇÃO PRÉVIA

Dados do Pedido
Número Fiscal do Adquirente

Número Fiscal do Emitente da Fatura

Número Fiscal do ROC

VALIDAR

Fatura
Número

Data de Emissão (aaaa-mm-dd) Data do Vencimento do crédito (aaaa-mm-dd)
Período
Ano Mensal Ou Trimestral
Base Tributável

Valor do imposto da fatura

Valor do IVA a regularizar

ADICIONAR



Os pedidos de autorização prévia obedecem à seguinte tramitação:

- a) Recebido o pedido, a AT notifica o devedor para que se pronuncie.
- b) Será o momento para este apresentar a sua defesa, podendo apresentar prova de que já pagou, no todo ou em parte, a dívida ou que o seu crédito não se encontra em mora.
- c) Não fazendo prova de nenhum destes factos, ou caso não se pronuncie, o devedor será notificado pela AT para regularizar o IVA que foi por ele deduzido, sob pena de, não o fazendo, lhe ser efetuada uma liquidação adicional.

A regularização por parte do devedor é efetuada nos termos do artigo 78.º-C do CIVA e implica o preenchimento do quadro 1-E do anexo referente ao campo 41, que seguidamente se apresenta:

Art.º 78º-C, nº 1

Artigo

Número de Identificação Fiscal

Número do pedido prévio

IVA regularizado

€

CANCELAR

CONFIRMAR

Quanto ao credor, verá a regularização deferida pela AT, pelo que poderá mencionar o respetivo valor no campo 40 da declaração periódica, juntando o anexo respetivo, onde preencherá o quadro 1-F.



Art.º 78º-A, nº 2, alínea a) ✕

Artigo

Número do pedido prévio

IVA regularizado

€

CANCELAR

CONFIRMAR

Quanto ao prazo para a regularização do imposto a favor do sujeito passivo, refere o n.º 8 do artigo 78.º-B do CIVA, que essa regularização deve ser efetuada na declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificar o deferimento do pedido de autorização prévia.

Como se disse antes, o pedido de autorização prévia, considera-se indeferido se não for apreciado pela AT no prazo de 8 meses.

Consideram-se, no entanto, tacitamente deferidos, após esse prazo, os pedidos relativos a créditos que sejam inferiores a € 150.000, IVA incluído, por fatura.

Neste caso, o credor preencherá o quadro 1-G do anexo 40, nos moldes seguintes:

Art.º 78º-B, nº 4 ✕

Artigo

Número do pedido prévio

IVA regularizado

€

CANCELAR

CONFIRMAR

Relativamente aos créditos de cobrança duvidosa há uma questão muito importante que se coloca e que é a seguinte:



- Caso o credor não apresente o pedido de autorização prévia no prazo de 6 meses após o crédito se encontrar em mora há mais de 24 meses e, por esse facto, não efetuar a regularização do IVA a que tinha direito, poderá efetuar essa regularização quando, mais tarde, o crédito se tornar incobrável?
 - De harmonia com n.º 4 do artigo 78.º-A a regularização do IVA relativo a créditos incobráveis apenas pode ser efetuada:

“sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao do n.º 2”
- E qual o significado de “sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2”?
 - Segundo o ofício circulado n.º 30161, de 08/07/2014, da DSIVA:
 - a) Para a regularização do imposto dos créditos incobráveis, a lei exige que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2 do artigo 78.º-A;
 - b) Significa isto que a situação de incobrabilidade, referida nos termos de alguma das alíneas a) a d) do n.º 4 do artigo 78.º-A, ocorre em momento prévio ao decurso dos prazos de mora exigidos para a regularização dos créditos considerados de cobrança duvidosa.

Para uma perfeita compreensão do que acaba de ser dito, permitimo-nos, com a devida vénia, transcrever um artigo de opinião de Ana Cristina Silva, consultora da Ordem dos Contabilistas Certificados, publicado em 09/01/2017 no Jornal de Negócios, com o qual concordamos integralmente:

“ ... pode ocorrer que o sujeito passivo devedor tenha, contra si, um processo de execução, ou que se encontre no âmbito de um processo de insolvência, ou um processo especial de revitalização ou ainda um processo através do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial. Nestes casos, pode não ser perceptível para o credor que as duas formas de regularização do IVA, por créditos incobráveis ou em créditos de cobrança duvidosa, concorrem entre si, excluindo-se mutuamente.

Clarificando, tome-se como exemplo, o caso de uma empresa que está com um processo de insolvência desde maio de 2015 e em que um dado credor está a reclamar créditos vencidos em novembro de 2014. No cenário em que o processo de insolvência se prolongue por muito tempo, o credor não pode cingir as suas expectativas de regularização do IVA ao desfecho deste processo. Tem de continuar a atender ao prazo de mora de 24 meses e demais condições de regularização do IVA em créditos de cobrança duvidosa.



Tratando-se de créditos vencidos em novembro de 2014, em novembro de 2016 completam-se os 24 meses de mora, pelo que, se nesta data ainda não se deu o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou a homologação do plano objeto da deliberação da assembleia de credores (no caso de insolvência de caráter pleno), então o credor terá de, obrigatoriamente, efetuar um pedido de autorização prévia à AT para poder regularizar o IVA de tais créditos. Como se verificaram primeiro as condições para a dedução do IVA a favor do sujeito passivo, relativas a créditos de cobrança duvidosa, é esse o mecanismo que terá de acionar. Fica excluída a possibilidade de tal dedução se fazer, em momento posterior, usando as disposições relativas a créditos incobráveis.

Note-se que o prazo para efetuar o pedido prévio à AT é de apenas seis meses, pelo que uma desatenção pode impossibilitar, definitivamente, a regularização do IVA não pago pelo cliente”.

A AT divulgou muito recentemente a informação vinculativa n.º 14029, que mereceu despacho favorável de 12/07/2018, na qual se pronuncia no sentido defendido no artigo transcrito.

15.1.2. Alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA

De harmonia com a alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, consideram-se de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um rico de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica quando:

- **O crédito esteja em mora há mais de seis meses** desde a data do respetivo vencimento, o valor do mesmo não seja superior a € 750, IVA incluído, e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução.

Neste caso, a dedução é efetuada sem necessidade de pedido de autorização prévia, no prazo de dois anos, a contar do 1.º dia do ano civil seguinte, reservando-se a AT a faculdade de controlar posteriormente a legalidade da pretensão do sujeito passivo (n.º 3 do artigo 78.º-B).

Reunidas todas as condições e cumpridos os formalismos exigidos, o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços pode efetuar a regularização, a seu favor, do IVA não recebido do seu cliente, inserindo o valor do IVA no campo 40 da declaração periódica.



A utilização do campo 40 implica o preenchimento do anexo referente a este campo, nos seguintes termos:

Regularizações cujo crédito não seja superior a €750, IVA incluído (Quadro 2)		
Cujo devedor seja particular ou sujeito passivo sem direito à dedução		
Valor do crédito não seja superior a €750, IVA incluído, por devedor (al. a) do n.º 8 do art.º 78.º e al. b) do n.º 2 do 78.º-A)	Base de incidência da regularização	IVA regularizado
	3 €	4 €

Neste caso, não tem de ser efetuada qualquer comunicação ao devedor.

15.2. Créditos incobráveis

Os sujeitos passivos podem, ainda, nos termos do n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA, sem necessidade de pedido de autorização prévia (n.º 3 do artigo 78.º-B), deduzir o IVA relativo a:

- **Créditos considerados incobráveis** nas situações a seguir indicadas, sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2 do artigo 78.º-A do mesmo código.

Note-se que para a regularização do IVA dos créditos considerados incobráveis, o CIVA exige que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.

De harmonia com o ofício circulado n.º 30161, de 08/07/2014, da Área de Gestão Tributária do IVA, isto significa que a situação de incobrabilidade, referida nos termos de alguma das alíneas a) a d) do n.º 4 do artigo 78.º-A, ocorre em momento prévio ao decurso dos prazos de mora exigidos para a regularização dos créditos considerados de cobrança duvidosa.

Por outro lado, e nos termos do n.º 5 do artigo 78.º-A, a dedução do imposto nestes termos exclui a possibilidade de dedução nos termos do n.º 2.

De harmonia com o n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA, os sujeitos passivos podem deduzir o IVA relativo a créditos considerados incobráveis:

- **Em processo de execução**, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil;
- **Em processo de insolvência**, quando a mesma for decretada de carácter limitado ou quando for determinado o encerramento do processo por



insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito (*redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018*);

- **Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização**, quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito (*redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018*);
- **Nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)**, após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro [*esta alínea foi revogada pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, que aprovou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE)*];
- Quando for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial acordo sujeito ao **Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE)** que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito [*esta alínea foi aditada pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, que aprovou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE)*].

Nestes casos e por força do n.º 9 do artigo 78.º-B, aditado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o OE para 2014, o credor terá de comunicar ao devedor, que seja sujeito passivo de IVA, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que regularização é efetuada.

Analizando em mais pormenor as condições exigidas para se poder regularizar o IVA dos créditos incobráveis vencidos a partir de 01/01/2013, podemos concluir o seguinte:

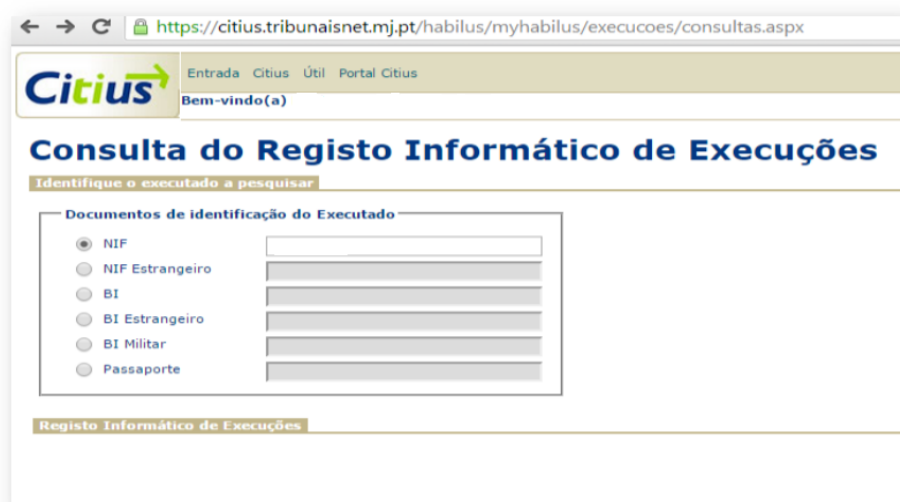
15.2.1. Nos processos de execução

Nestes processos a incobrabilidade considera-se verificada na data do registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil (registo informático de execuções), pelo que:

- O processo de execução deverá encontrar-se extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis.
- A sua extinção deverá estar inscrita no registo informático de execuções.

Formalismos a observar para efeitos de regularização do IVA:

- Para além da certificação de ROC e da comunicação da regularização ao devedor, o credor deve estar na posse de:
 - Certidão comprovativa de que o crédito foi julgado extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis;
 - Documento extraído do CITIUS, comprovativo de que a extinção do crédito consta do registo informático de execuções.
- O acesso ao CITIUS faz-se através da seguinte plataforma:



The screenshot shows a web browser window with the URL <https://citus.tribunaisnet.mj.pt/habilus/myhabilus/execucoes/consultas.aspx>. The page features the CITIUS logo and navigation links: Entrada, Citius, Útil, Portal Citius. Below the logo, it says "Bem-vindo(a)". The main heading is "Consulta do Registo Informático de Execuções". A sub-heading reads "Identifique o executado a pesquisar". Underneath, there is a section titled "Documentos de identificação do Executado" with a list of radio buttons and corresponding input fields: NIF (selected), NIF Estrangeiro, BI, BI Estrangeiro, BI Militar, and Passaporte.

15.2.2. Nos processos de insolvência com carácter limitado

Quando a insolvência é decretada com carácter limitado, por inexistência ou insuficiência da massa insolvente:

- Os sujeitos passivos que tenham créditos sobre o insolvente, independentemente de terem intervindo no processo ou de terem reclamado os respetivos créditos, podem regularizar a seu favor o IVA correspondente ao montante que tenha ficado por pagar, após o trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência com carácter limitado.

Formalismos a observar para efeitos de regularização do IVA:



- Para além da certificação de ROC e da comunicação da regularização ao devedor,
- o credor deve estar na posse de certidão judicial de onde conste que a insolvência foi declarada com carácter limitado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

15.2.3. Nos processos de insolvência com carácter pleno

Quando a insolvência é decretada com carácter pleno, os credores podem regularizar o IVA:

- Quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo do artigo 232.º do CIRE (*situação nova criada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018*).
- Após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito (*nova redação introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018. Até 31/12/2017 a regularização era possível após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos*).
- Quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência, que preveja o não pagamento definitivo do crédito (*nova redação introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018*).

Deve ter-se em atenção que existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é possível regularizar o IVA incluído na parte perdoada.

Formalismos a observar para efeitos de regularização do IVA:

- Para além da certificação de ROC e da comunicação da regularização ao devedor,
- o credor deve estar na posse de certidão judicial que certifique o teor da sentença que determinou o encerramento do processo por insuficiência de bens ou homologou o rateio final ou de certidão contendo o teor da homologação do plano de regularização e, bem assim, a data do respetivo trânsito em julgado.



15.2.4. Nos processos especiais de revitalização (PER)

Os credores podem regularizar o IVA incluído na parte perdoada, quando seja proferida sentença de homologação do plano de revitalização que preveja o não pagamento definitivo do crédito (*nova redação introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE para 2018*).

Formalismos a observar para efeitos de regularização do IVA:

- Para além da certificação de ROC e da comunicação da regularização ao devedor,
- o credor deve estar na posse de certidão demonstrativa da homologação do PER, com indicação da data do trânsito em julgado dessa homologação.

15.2.5. No SIREVE

Os credores podem regularizar o IVA incluído na parte perdoada, após a celebração do acordo de recuperação.

É importante sublinhar que o Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto, que regulava o SIREVE, foi revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, que aprovou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE), podendo, porém, os procedimentos que estivessem em curso sem que tenha sido celebrado acordo, ser concluídos ao abrigo do regime em que foram desencadeados.

Formalismos a observar para efeitos de regularização do IVA:

- Para além da certificação de ROC e da comunicação da regularização ao devedor,
- o credor deve estar na posse de certidão emitida pelo IAPMEI, comprovativa da data da celebração do acordo.

Tenha-se presente que, neste caso, o acordo terá de ser assinado pela empresa, pelo IAPMEI e pelos credores (que não poderão representar menos de 50% das dívidas apuradas).



15.2.6. No Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE)

O RERE, criado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, constitui uma medida que permite a um devedor em situação económica difícil ou em insolvência iminente iniciar negociações com os seus credores para tentar um acordo de recuperação.

De conformidade com a alínea e) do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA, aditada pela referida Lei n.º 8/2018, os credores podem regularizar o IVA incluído na parte perdoada quando for celebrado o acordo de reestruturação e efetuado o respetivo depósito na Conservatória do Registo Comercial, desde que o acordo cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.

De conformidade com o n.º 3 do artigo 27.º do RERE, para os efeitos previstos no n.º 1, o acordo de reestruturação deve ser acompanhado de declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por revisor oficial de contas a certificar que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30 % do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social.

Formalismos a observar para efeitos de regularização do IVA:

- Para além da certificação de ROC e da comunicação da regularização ao devedor,
- o credor deve estar na posse de documentos comprovativos do acordo de reestruturação e do respetivo depósito na Conservatória do Registo Comercial e da declaração a que se refere o n.º 3 do artigo 27.º do RERE, emitida por ROC a certificar que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30% do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social.



15.3. Formalismos a observar nos créditos vencidos a partir de 01/01/2013

Relativamente a estes créditos é exigido que um revisor oficial de contas certifique que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do IVA.

Estas regularizações devem ser inscritas no campo 40 da declaração periódica e, em consequência, ser preenchido o quadro 1-E do anexo à declaração periódica, que a seguir se apresenta:

The form is titled "Art.º 78º-A, nº 4" and contains the following fields:

Artigo	Número de Identificação Fiscal
Base de incidência da regularização	IVA regularizado
€	€

Buttons: CANCELAR, CONFIRMAR

15.4. Disposições comuns a todos os créditos vencidos a partir de 01/01/2013

Relativamente aos créditos vencidos a partir de 01/01/2013 e considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa a partir dessa data, há que observar os seguintes requisitos:

- Notificação ao devedor;
- Certificação por ROC;
- Organização do dossier fiscal.

Notificação ao devedor

Em caso de pedido de autorização prévia, a notificação ao devedor é efetuada pela AT.

No caso de créditos incobráveis, o credor está obrigado a notificar o devedor de que vai proceder à regularização do IVA a seu favor, para que este efetue a regularização correspondente a favor do Estado.



Em caso de insolvência (com carácter pleno), a notificação deve ser efetuada na pessoa do administrador de insolvência.

Certificação por revisor oficial de contas

Todos os créditos vencidos a partir de 01/01/2013 estão sujeitos a certificação.

No caso de créditos de cobrança duvidosa a certificação do ROC terá de incluir:

- a) A identificação da fatura relativa a cada crédito de cobrança duvidosa;
- b) A identificação do adquirente;
- c) O valor da fatura e o imposto liquidado;
- d) A realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial de tais diligências;
- e) Outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa.

No caso de créditos de cobrança duvidosa cuja regularização dependa de pedido de autorização prévia, a certificação terá de ser efetuada:

- a) Para cada um dos documentos e períodos a que se refere a regularização;
- b) Até à entrega do correspondente pedido de autorização prévia.
- c) Além disso, o ROC deve, no prazo de 10 dias após a submissão do pedido, confirmar no Portal das Finanças, que efetuou a certificação dos elementos relativos a cada uma das faturas e períodos a que se refere o pedido (artigo 4.º da Portaria n.º 172/2015).

No caso de créditos incobráveis, o ROC deverá certificar que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto (n.º 3 do artigo 78.º-D).

Para além disso, nos casos das alíneas a), b) e c) do n.º 4 do artigo 78.º-A, as certidões judiciais respetivas devem ser, também, certificadas por ROC, bem como, no caso da alínea d), a existência do referido acordo.

No caso de créditos incobráveis, bem como naqueles em que a regularização não depende de pedido de autorização prévia, a certificação deverá ser efetuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica, ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo (n.º 2 do artigo 78.º-D).

Ter em atenção que, relativamente aos créditos vencidos até 31/12/2012, mas considerados incobráveis a partir dessa data, se exige no artigo 78.º do CIVA que um



revisor oficial de contas certifique que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto.

Organização do dossier fiscal

Os sujeitos devem integrar no dossier fiscal as seguintes informações referentes ao crédito (n.º 1 do artigo 78.º-D):

- Identificação da fatura relativa a cada crédito de cobrança duvidosa,
- Identificação do adquirente,
- Valor da fatura e imposto liquidado,
- Demonstração das diligências de cobrança realizadas e do seu insucesso.

15.5. Créditos não considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa

De harmonia como n.º 6 do artigo 78.º-A do CIVA não são considerados créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa:

- Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC;
- Os créditos em que, no momento da realização da operação, o adquirente ou destinatário conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis e, bem assim, sempre que o adquirente ou destinatário tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior;
- Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval.

15.6. Consequências da transmissão da titularidade dos créditos

Se ocorrer a transmissão da titularidade dos créditos, os sujeitos passivos perdem, nos termos do n.º 7 do artigo 78.º-A do CIVA, o direito à dedução do IVA respeitante a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis.



15.7. Consequências da recuperação, total ou parcial, dos créditos

Nos termos do n.º 3 do artigo 78.º-C do CIVA, em caso de recuperação, total ou parcial, dos créditos, os sujeitos passivos que hajam procedido anteriormente à dedução do IVA associado a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, devem entregar o imposto correspondente ao montante recuperado com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento, sem observância do prazo previsto no n.º 1 do artigo 94.º do CIVA, ficando a dedução do imposto pelo adquirente dependente da apresentação de pedido de autorização prévia ⁽³⁷⁾.

A regularização em causa é efetuada no quadro 1-F do anexo referente ao campo 41 da declaração periódica, que seguidamente se apresenta:

The form is titled "Art.º 78º-C, nº 3" and contains the following fields:

- Artigo: A dropdown menu.
- Número de Identificação Fiscal: A text input field.
- Número do pedido prévio: A text input field with the note "(caso exista)" below it.
- Base de incidência da regularização: A text input field with a Euro symbol (€) on the right.
- IVA regularizado: A text input field with a Euro symbol (€) on the right.

At the bottom right, there are two buttons: "CANCELAR" and "CONFIRMAR".

15.8. Caso prático ⁽³⁸⁾

Determinada empresa emitiu a um cliente três faturas em 15/01/2016, 23/02/2016 e 19/04/2016, cujo vencimento se verificou em 14/02/2016, 24/03/2016 e 19/05/2016.

O cliente recorreu ao PER, no qual o crédito da empresa foi classificado como crédito comum, tendo a sentença de homologação do plano sido proferida em 04/12/2017 e transitado em julgado em 26/12/2017.

³⁷ Esta norma determina que a obrigação de entrega do imposto correspondente à recuperação, total ou parcial, de créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, relativamente aos quais o sujeito passivo haja anteriormente procedido à dedução do imposto a eles associado, não se encontra limitada pelo prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 94.º.

³⁸ Caso prático extraído da ficha doutrinária n.º 14029.



O plano de revitalização prevê o pagamento integral da dívida, durante 10 anos, com carência de 2 anos e início em dezembro de 2019.

Em consequência do plano de revitalização, não se encontra verificada nenhuma das situações descritas no n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA.

Face aos factos apresentados, pergunta-se:

- Se a empresa pode apresentar um pedido de autorização prévia para efeitos de regularização do IVA, no pressuposto de que, caso o pedido seja deferido e o plano seja cumprido, entregará posteriormente o imposto recuperado.
- Caso não possa regularizar o IVA através do pedido de autorização prévia, por já não se considerar os créditos como sendo de cobrança duvidosa (devido à aprovação do PER) e, caso o Plano não seja cumprido e a dívida paga, quando e como poderá o fornecedor regularizar o IVA a seu favor? Só quando se verificar uma das situações descritas no n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA?

Dos factos apresentados verifica-se, que no âmbito do PER, os créditos em dívida (suportados pelas faturas emitidas ao cliente, apesar de terem sido reconhecidos no montante de € ...), não foram ainda considerados incobráveis, dado que o plano de revitalização prevê o pagamento integral da dívida, durante 10 anos, com carência de 2 anos e início em dezembro de 2019.

Face à decisão do Tribunal, com sentença de homologação do plano transitado em julgado em 26/12/2017, nos termos atrás referidos, o credor fica dependente do cumprimento do plano de revitalização por parte do seu cliente, que, caso entre em incumprimento após o prazo de carência de 2 anos, o impede (o credor), dentro dos prazos legais, de proceder à regularização do IVA, em virtude do disposto no corpo do n.º 4 do artigo 78.º-A, conjugado com o n.º 2, alínea a) do artigo 78.º-A e ainda, com o n.º 3 do artigo 78.º-B.

Isto porque, para que os sujeitos passivos possam efetuar a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, nos termos previstos no n.º 4 do artigo 78.º-A, é condição que o facto relevante ocorra em momento anterior ao referido no n.º 2 do artigo 78.º-A.

No caso presente, o facto relevante ainda não ocorreu.

De modo a obviar esta situação e permitir ao credor a regularização do IVA incluído nas faturas reclamadas e reconhecidas em Tribunal, em tempo útil, resta-lhe deitar mão do "pedido de autorização prévia" a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º-B.

À data de apresentação do pedido de informação vinculativa estava a decorrer o prazo para o sujeito passivo recorrer a este mecanismo, para efeitos de regularização do IVA, com base em créditos considerados de cobrança duvidosa, o qual está previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 78.º-A do CIVA.



Perante isso, há, em primeiro lugar, que determinar se tais créditos podem considerar-se de cobrança duvidosa, nos termos estabelecidos no n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA.

De acordo com o n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, *“Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:*

O crédito esteja em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento;

O crédito esteja em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento, o valor do mesmo não seja superior a € 750, IVA incluído, e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução”.

Na situação em análise, exclui-se, desde logo, a aplicação da alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, dado que, nomeadamente, falta um dos requisitos, ou seja, o adquirente realizar exclusivamente operações isentas que não confirmam direito à dedução.

Quanto à aplicação da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, em princípio, parecem estar reunidas as condições nela estabelecidas, por um lado, porque de acordo com os dados apresentados, o crédito estava em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento e, por outro, porque tendo a empresa sido credora no PER, a condição respeitante às «diligências para o seu recebimento» está, desde logo, cumprida.

Face ao exposto, caso se mostrem reunidos os requisitos legais previstos na alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, e desde que estejam certificados pelo ROC, nos termos previstos no artigo 78.º-D, pode o credor solicitar um pedido de autorização prévia nos termos previstos no n.º 1 do artigo 78.º-B do CIVA, que estabelece que:

“A dedução do imposto associado a créditos considerados de cobrança duvidosa, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo anterior, é efetuada mediante pedido de autorização prévia a apresentar, por via eletrónica, no prazo de seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa, nos termos do referido número”.





II PARTE





Introdução

A publicação do Decreto-Lei nº 28/2019, de 15 de fevereiro, veio introduzir alterações significativas às regras de faturação e arquivo.

O objetivo destas alterações está relacionado com a necessidade de harmonização dos procedimentos de faturação e incentivo à desmaterialização, bem como ao nível dos procedimentos de conservação e arquivo dos documentos de suporte.

Promovem-se alguns processos de reforço no combate à fraude e evasão fiscal, nomeadamente com a obrigação de identificação dos programas de faturação e estabelecimentos onde são utilizados, sendo também introduzida uma medida de simplificação na comunicação das faturas, com a criação do código único do documento.

Mas as principais medidas bandeiras deste diploma apontam para a possibilidade de criação e utilização simplificada do arquivo eletrónico, com a introdução da digitalização dos documentos em papel, bem como com a possibilidade de processamento de faturas aos consumidores finais sem necessidade de se efetuar a respetiva impressão (a designada “fatura sem papel”).

A Ordem dos Contabilistas Certificados promove esta formação eventual e a criação deste manual com o objetivo de dotar os profissionais, contabilistas certificados, com os conhecimentos necessários para ajudar os sujeitos passivos no cumprimento rigoroso e atempado de todas as alterações e novas obrigações relacionadas com a introdução do referido DL.





16. Novos Conceitos introduzidos pelo Decreto-Lei nº 28/2019, de 15 de fevereiro

16.1. Casos práticos

1.º caso

O que são consideradas faturas para efeitos do DL 28/2019?

2º caso

O que são considerados como documentos fiscalmente relevantes para efeitos do DL 28/2019?

3º caso

O que são considerados como documentos suscetíveis de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços?

4º caso

Quais as novas obrigações introduzidas pelo DL 28/2019 relativas aos orçamentos, faturas-proforma, notas de encomenda e outros documentos similares, que sejam documentos suscetíveis de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços?

5º caso

Os recibos são considerados como documentos fiscalmente relevantes? Quais as obrigações associadas?

16.2. Desenvolvimento do tema

O Decreto-Lei nº 28/2019, de 15 de fevereiro introduziu novos conceitos de âmbito fiscal para efeitos da aplicação das obrigações relacionadas com este diploma.

Foram introduzidos os conceitos de fatura e de documentos fiscalmente relevantes.



Faturas

Como “Faturas”, para efeitos das obrigações do DL 28/2019, são considerados os documentos em papel ou em formato eletrónico que contenham os elementos referidos nos artigos 36º ou 40º do Código do IVA, incluindo as faturas, as faturas simplificadas e as faturas-recibo, ou os documentos que constituam “documentos retificativos de fatura” nos termos legais (notas de débito e notas de crédito).

Este conceito de fatura mais abrangente, incluindo as faturas, as faturas simplificadas, as faturas-recibo e os documentos retificativos de fatura (notas de débito e notas de crédito), apenas se aplica às obrigações decorrentes do DL 28/2019. Para efeitos de IVA, os conceitos destes documentos permanecem inalterados, estando as faturas definidas no artigo 36º do CIVA, as faturas-simplificadas no artigo 40º do CIVA e os documentos retificativos no nº 7 do artigo 29º e nº 6 do artigo 36º ambos do CIVA.

Documentos fiscalmente relevantes

Como documentos fiscalmente relevantes, são considerados os documentos de transporte, recibos e quaisquer outros documentos emitidos, independentemente da sua designação, que sejam suscetíveis, nomeadamente, de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços.

Meios de processamento

As faturas e os documentos fiscalmente relevantes passam a ser obrigatoriamente processados através dos seguintes meios:

- Programas informáticos de faturação certificados pela AT (com impressão em papel ou emissão por via eletrónica);
- Aplicações de faturação disponibilizadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);
- Outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas;
- Ou, documentos pré-impressos em tipografia autorizada.

Documentos de transporte

Os documentos de transporte são documentos emitidos nos termos do “Regime dos Bens em Circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA”, anexo ao Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de julho, com alterações posteriores.

Estes documentos de transporte já estavam obrigados ao processamento através dos meios referidos, conforme decorre do artigo 5º do Regime dos Bens em Circulação, não



tendo sido introduzida qualquer novidade pelo DL 28/2019, quanto a esta obrigação de processamento.

Da mesma forma, as faturas (faturas, as faturas simplificadas, faturas-recibo, notas de débito e notas de crédito) emitidas nos termos do Código do IVA (CIVA) também já estavam obrigadas a serem processadas por um dos meios referidos em cima, nos termos do artigo 2º da Portaria nº 363/2010, de 23 de junho, agora parcialmente revogada pelo DL 28/2019.

Novidade

A novidade introduzida pelo DL 28/2019 é a obrigatoriedade dos documentos fiscalmente relevantes, nomeadamente os recibos e documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços passarem a ter que ser processados através dos meios previstos no artigo 3º do DL 28/2019.

Até à entrada em vigor do DL 28/2019, não existia qualquer norma legal ou fiscal que obrigasse a que os outros documentos fiscalmente relevantes (para além de faturas, documentos retificativos e documentos de transporte previstos no RBC), nomeadamente recibos e documentos de conferência de mercadorias e prestações de serviços, fossem processados através dos meios legalmente definidos (programas informáticos de faturação certificados, impressos de tipografia autorizada e outros meios eletrónicos).

Documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços

Esses documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços são documentos fiscalmente relevantes, que independentemente da sua designação, sejam suscetíveis de apresentação ao cliente para que possibilitem a conferência das mercadorias entregues ou dos serviços prestados, mesmo que sejam objeto de faturação posterior.

Os tipos de documentos de conferência de mercadorias ou de prestações de serviços podem ser:

- Consultas de mesa;
- Crédito de consignação;
- Fatura de consignação nos termos do art.º 38º do código do IVA (este documento também é considerada como fatura);
- Folhas de obra;
- Nota de Encomenda;
- Orçamentos;
- Pró-forma;



- E outros similares.

Os documentos de conferência de mercadorias e de prestação de serviços são documentos que contêm elementos similares às faturas, tais como a identificação dos intervenientes na operação, os bens transmitidos ou serviços prestados, a data, o valor e eventualmente a indicação do IVA aplicável à operação, mas que possuem designações distintas de “fatura”.

A obrigação de processamento através dos meios definidos no DL 28/2019 para os documentos de conferência resulta de mais uma medida no âmbito do combate à fraude e evasão fiscal.

Os documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços são documentos fiscalmente relevantes pelo que obrigatoriamente tem que ser processados pelos meios previstos no artigo 3º do DL 28/2019. Não é possível o seu processamento sem qualquer formalismo.

Se a entidade emitente for obrigada a utilizar programas informáticos certificados, esses documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços têm que ser emitidos através desses programas.

Se a entidade emitente não for obrigada a utilizar programas informáticos certificados, esses documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços têm que ser emitidos através de impressos de tipografia autorizada (ou outros meios eletrónicos).

Caso os documentos sejam emitidos através de programas informáticos de faturação certificados pela AT, estes terão que ser obrigatoriamente assinados através do algoritmo de cifra assimétrica RSA nos termos dos artigos 6º e 7º da Portaria nº 363/2010.

A aposição desta assinatura nesse tipo de documentos de conferência determina, por exemplo, que uma vez processados e gravados na base de dados é criada a referida assinatura, impossibilitando qualquer alteração posterior desses documentos.

Recibos

Os recibos são documentos de quitação dos valores recebidos dos devedores. Recebendo-se valores existe a obrigatoriedade legal da emissão do recibo de quitação, conforme decorre do Código Civil e Código Comercial.

A redação dos artigos 787.º do Código Civil e 476º do Código Comercial impõem a obrigatoriedade da emissão de recibos tal como se pode verificar pela leitura dos respetivos articulados e que se passa a transcrever:

Código Civil - artigo 787º (Direito à quitação)

"1 - Quem cumpre a obrigação tem o direito de exigir a quitação daquele a quem a prestação é feita, devendo a quitação constar de documento autêntico ou autenticado



ou ser provido de reconhecimento notarial, se aquele que cumprir tiver nisso interesse legítimo.

2 - O autor do cumprimento pode recusar a prestação enquanto a quitação não for dada, assim como pode exigir a quitação depois do cumprimento."

Código Comercial - artigo 476.º (Fatura e recibo)

"O vendedor não pode recusar ao comprador a fatura das coisas vendidas e entregues, com o recibo do preço ou da parte do preço que houver desembolsado".

Os recibos passam a ser expressamente documentos fiscalmente relevantes, ficando sujeitos a ser emitidos obrigatoriamente pelos meios de processamento previstos no artigo 3º do DL 28/2019, nomeadamente:

- Programas informáticos de faturação, incluindo aplicações de faturação disponibilizadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);
- Documentos pré-impressos em tipografia autorizada.

Os recibos emitidos através de programas informáticos de faturação não são objeto de assinatura nos termos dos artigos 6º e 7º da Portaria nº 363/2010.

16.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

O que são consideradas faturas para efeitos do DL 28/2019?

Para efeitos das obrigações previstas no DL 28/2019, como “Faturas”, são considerados os documentos em papel ou em formato eletrónico que contenham os elementos referidos nos artigos 36º ou 40º do Código do IVA, incluindo as faturas, as faturas simplificadas e a faturas-recibo, ou os documentos que constituam “documentos retificativos de fatura” nos termos legais (notas de débito e notas de crédito).

2º caso

O que são considerados como documentos fiscalmente relevantes para efeitos do DL 28/2019?

Para efeitos das obrigações previstas no DL 28/2019, como documentos fiscalmente relevantes, são considerados os documentos de transporte, recibos e quaisquer outros documentos emitidos, independentemente da sua designação, que sejam suscetíveis,



nomeadamente, de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços.

3º caso

O que são considerados como documentos suscetíveis de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços?

Esses documentos de conferência de mercadorias e de prestações de serviços são documentos fiscalmente relevantes, que independentemente da sua designação, sejam suscetíveis de apresentação ao cliente para que possibilitem a conferência das mercadorias entregues ou dos serviços prestados, mesmo que sejam objeto de faturação posterior.

Os tipos de documentos de conferência de mercadorias ou de prestações de serviços podem ser:

- Consultas de mesa;
- Crédito de consignação;
- Fatura de consignação nos termos do art.º 38º do código do IVA (este documento também é considerada como fatura);
- Folhas de obra;
- Nota de Encomenda;
- Orçamentos;
- Pró-forma;
- E outros similares.

4º caso

Quais as novas obrigações introduzidas pelo DL 28/2019 relativas aos orçamentos, faturas-proforma, notas de encomenda e outros documentos similares, que sejam documentos suscetíveis de apresentação ao cliente que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços?

A novidade introduzida pelo DL 28/2019 é a obrigatoriedade dos documentos fiscalmente relevantes, nomeadamente os recibos e documentos de conferência de mercadorias e de



prestações de serviços passarem a ter que ser processados através dos meios previstos no artigo 3º do DL 28/2019.

5º caso

Os recibos são considerados como documentos fiscalmente relevantes? Quais as obrigações associadas?

Sim. Os recibos passam a ser expressamente documentos fiscalmente relevantes, ficando sujeitos a ser emitidos obrigatoriamente pelos meios de processamento previstos no artigo 3º do DL 28/2019, nomeadamente através de programas informáticos de faturação certificados pela AT ou através de impressos de tipografia autorizada.

Os recibos de quitação em causa estão sempre associados à quitação de outro documento associado, nomeadamente de faturas. Não estando, para já, prevista o seu processamento, nomeadamente em programas informáticos certificados como um documento isolado.

17. Obrigação/dispensa de emissão de faturas

17.1. Casos práticos

1.º caso

Quais as entidades que estão dispensadas de emitir faturas a partir de 1/01/2020?

2.º caso

Quais as entidades que passam a ser obrigadas a emitir faturas a partir de 1/01/2020, e que até 31/12/2019 estão dispensadas?

3.º caso

As associações e outras entidades do setor não lucrativo (IPSS, fundações e outras) que estejam dispensadas de emissão de faturas a partir de 01/01/2020, qual o documento que passam a poder emitir para titular as transmissões de bens e prestações de serviços?

4.º caso



E quais os documentos que essas entidades podem emitir até 31/12/2019?

5.º caso

Quais os documentos que as sociedades imobiliárias que exercem exclusivamente operações que não conferem direito à dedução de IVA (sujeitos passivos isentos) podem emitir para titular as transmissões de bens e prestações de serviços?

6.º caso

E para os médicos, enfermeiros, explicadores e outros profissionais que exerçam atividades isentas pelo artigo 9º do CIVA?

17.2 Desenvolvimento do tema

Novidade:

O DL 28/2019 introduz uma alteração substancial na dispensa de emissão de faturas que entra em vigor a partir de 1 de janeiro de 2020.

Passa apenas a abranger as pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social (IPSS) que:

- Pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto;
- E, tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200 000.

Mantem-se apenas a dispensa de emissão de fatura para os sujeitos passivos de IVA relativamente às operações isentas ao abrigo das alíneas 27) e 28) do artigo 9.º do CIVA (operações financeiras e de seguros), quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro da União Europeia e seja um sujeito passivo do IVA.

Os restantes sujeitos passivos que exerciam exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, que não cumpram estas condições, passam a ser obrigados a emitir faturas nos termos do CIVA.

Face a estas alterações ao nº 3 do artigo 29º do CIVA, introduzidas pelo DL 28/2019, os sujeitos passivos da categoria B do IRS, as sociedades comerciais e outros sujeitos passivos (exceto os mencionados acima), que exerçam exclusivamente operações que não



conferem direito à dedução, abrangidas por isenção do artigo 9º do Código do IVA, passam a estar obrigados à emissão de fatura nos termos do CIVA a partir de 1 de janeiro de 2020.

Por exemplo, os médicos e enfermeiros, os explicadores, as sociedades imobiliárias, as sociedades financeiras (exceto nas operações previstas na alínea b) do nº 3 do artigo 29º do CIVA) e outros considerados como sujeitos passivos isentos de IVA (que exerçam exclusivamente operações que não conferem direito à dedução), passam a ser obrigados a emitir fatura nos termos do CIVA.

Obrigação e dispensa de emissão de faturas (nº 3 do artigo 29º):

Obrigação:

A alínea b) do nº 1 do artigo 29º do CIVA estabelece a obrigação de se emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos adiantamentos a essas operações.

Novidade - a partir de 1 de janeiro de 2020:

A anterior redação da alínea a) do nº 3 do artigo 29º do CIVA, que dispensava os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução da obrigação de emissão de fatura (e outras), passa a estar prevista em duas alíneas (alíneas a) e c)).

Dispensa de emissão de fatura:

A alínea a) passa a refletir unicamente a dispensa de emissão de fatura e contempla apenas as pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social (IPSS) que:

- Pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto;
- E, tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200 000.

A alínea c), aditada, reflete a anterior redação da alínea a), com exclusão da dispensa de emissão de fatura, regulada na nova redação desta alínea.



Decorre destas alterações que todos os sujeitos passivos não contemplados na nova redação da alínea a) e anteriormente dispensados da emissão de fatura, nomeadamente os titulares de rendimentos da categoria B de IRS, as sociedades comerciais e outros sujeitos passivos, quando praticavam exclusivamente operações abrangidas por isenções do artigo 9º do CIVA, passam a estar obrigados à emissão de fatura nos termos do CIVA.

Esta alteração à dispensa de emissão de faturas apenas produz efeitos a 1 de janeiro de 2020.

Mantendo-se, até 31 de dezembro de 2019, a dispensa de emissão de fatura para todos os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, exceto quando essas operações conferem direito à dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Mantém-se a dispensa de emissão de fatura relativamente às operações isentas ao abrigo das alíneas 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro da União Europeia e seja um sujeito passivo do IVA.

Conceito de rendimentos (para efeitos do limite):

Os rendimentos a considerar para efeitos do limite são aqueles previstos no artigo 20º do CIRC (em nossa opinião). Tratando-se de entidades do setor não lucrativo, esses rendimentos são determinados de acordo com as regras contabilísticas e do artigo 18º do CIRC (regime do acréscimo) ou pelo regime de caixa, quando não estejam sujeitos a contabilidade organizada.

Documento a emitir pelas entidades dispensadas - a partir de 1 de janeiro de 2020

O artigo 10º do DL 28/2019 prevê que as pessoas coletivas de direito público, as IPSS e as restantes entidades do setor não lucrativo, que estejam dispensadas de emitir faturas (pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto e, tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200 000), passam a ser obrigadas, para titular as transmissões de bens e prestações de serviços, um documento sem formalismos específicos, para além de ter que conter os seguintes requisitos e elementos:

- Ser emitido datado e numerado sequencialmente;
- Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços;
- Número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando este for sujeito passivo de IVA ou, em qualquer caso, quando o adquirente ou destinatário o solicite;
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;



- Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- Data em que os bens foram transmitidos ou em que os serviços foram prestados.

Este documento não tem uma designação específica prevista, nem tem que ser processado através de programa informático certificado pela AT. No caso destas entidades emitirem estes documentos sob a forma de fatura ou recibo, então terão que obedecer à disciplina do DL 28/2019 e ser emitida através de software certificado ou impresso de tipografia autorizada, consoante a obrigação decorrente do artigo 4º do DL 28/2019.

Documento previsto no nº 20 do artigo 29º do CIVA

A obrigação de emissão de faturas pode ser cumprida mediante a emissão de outros documentos pelas pessoas coletivas de direito público, IPSS e entidades do setor não lucrativo, relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

Com as alterações introduzidas com o DL 28/2019, nomeadamente quanto às entidades dispensadas de faturas e ao documento previsto no artigo 10º do DL 28/2019, existe dúvida quanto ao âmbito de aplicação do procedimento previsto no nº 20 do artigo 29º do CIVA.

Em nossa opinião, passam a existir dois procedimentos distintos:

1. Pessoas coletivas de direito público, IPSS e entidades do setor não lucrativo que exercem exclusivamente atividades isentas do artigo 9º que não conferem direito à dedução (sujeitos passivos isentos) e tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200.000:

- Estão dispensadas de emitir faturas;
- São obrigadas a emitir o documento previsto no artigo 10º do DL 28/2019.

2. Pessoas coletivas de direito público, IPSS e entidades do setor não lucrativo que exercem simultaneamente atividades isentas do artigo 9º que não conferem direito à dedução e atividades que conferem direito à dedução (“sujeitos passivos mistos”) ou que sejam sujeitos passivos isentos (que exerçam exclusivamente operações isentas sem direito à dedução), mas tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos igual ou superior a € 200.000:



- Para as operações tributadas (incluindo à taxa zero), obrigação de emissão de faturas nos termos do artigo 36º ou faturas simplificadas nos termos do artigo 40º, ambos do CIVA;
- Para as operações isentas sem direito à dedução do artigo 9º do CIVA, emissão de outro documento, sem qualquer formalismo, nos termos do nº 20 do artigo 29º do CIVA.

Como se constata, em nossa opinião, apesar de não estar claro na redação do nº 20 do artigo 29º do CIVA, esse outro documento passa a poder apenas a ser emitido quando essas entidades sejam sujeitos passivos mistos (que exercem simultaneamente operações que não conferem direito à dedução e operações que conferem direito à dedução) ou sujeitos passivos isentos (que exercem exclusivamente operações que não conferem direito à dedução) com volume de negócios, do ano anterior, igual ou superior a 200.000 euros.

O âmbito de aplicação do nº 20 do artigo 29º do CIVA, no momento da realização deste manual, não está definitivamente claro, sendo esta uma mera opinião dos autores, que carece de validação pela Autoridade Tributária e Aduaneira. O Ofício-Circulado, entretanto publicado pela área do IVA (30211/2019), não clarificou o alcance desta norma.

O documento emitido nos termos do nº 20 do artigo 29º do CIVA é um documento fiscalmente relevante que terá que ser processado através de programa certificado ou através de impressos de tipografia autorizada nos termos do artigo 4º do DL 28/2019, de acordo com entendimento prévio da AT (ainda não divulgado publicamente).

Faturas emitidas no decurso de atos isolados

Apesar da revogação do nº 21 do artigo 29º do CIVA, os sujeitos passivos que pratiquem atos isolados continuam a ter a opção de emissão da respetiva fatura através da funcionalidade de emissão de faturas-recibos eletrónicas (vulgo recibos-verdes) através do Portal das Finanças, evitando, assim, a necessidade de aquisição de programas informáticos de faturação, a contratação temporária de software para emitir essa fatura ou subcontratação do serviço de processamento da fatura a um terceiro (quando tal fosse possível).

Em alternativa, à emissão de faturas-recibo eletrónicas no Portal das Finanças, as pessoas que pratiquem atos isolados têm a opção de efetuar o processamento através de programas informáticos certificados (adquiridos ou por contratação desse serviço a terceiros) ou ainda efetuar o procedimento de autofacturação por acordo com o adquirente.



Outras dispensas

Restantes sujeitos passivos que pratiquem operações isentas do artigo 9º do CIVA sem direito à dedução

- Incluindo sociedades comerciais e sujeitos passivos da categoria B de IRS, nomeadamente com atividades na área da saúde (medicina, enfermagem), setor imobiliário (construção e compra para venda e arrendamento de imóveis).

Deixam de estar dispensados da emissão de fatura (a partir de 1/01/2020), exceto para as transmissões de imóveis, em que a escritura substitui a fatura, caso a escritura contenha todos os elementos previstos no artigo 36º do CIVA (conforme previsto nº 2 do artigo 11º do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis previsto no DL 21/2017, para operações em que existiu a renúncia à isenção de IVA e FAQ nº 10-0076 do Portal E-fatura - Comerciantes - Comunicação elementos das faturas, para as transmissões de imóveis isentas de IVA).

“10-0076 Numa venda de imóveis, a escritura pública pode dispensar a emissão da fatura?

A escritura pública dispensa a emissão de fatura nas transmissões de bens imóveis. A comunicação à AT é efetuada pelos notários, através da Declaração MOD 11.

Porém, pode o sujeito passivo alienante emitir fatura, se assim o entender, caso em que deve efetuar a sua comunicação.”

17.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Quais as entidades que estão dispensadas de emitir faturas a partir de 1/01/2020?

As pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social que:

- Pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto;
- E, que tenham obtido para efeitos de IRC, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual líquido de rendimentos não superior a € 200.000.

Continuam dispensados os sujeitos passivos relativamente às operações isentas ao abrigo das alíneas 27) e 28) do artigo 9.º do CIVA, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro da União Europeia e seja um sujeito passivo do IVA.



2.º caso

Quais as entidades que passam a ser obrigadas a emitir faturas a partir de 1/01/2020, e que até 31/12/2019 estão dispensadas?

Os sujeitos passivos da categoria B do IRS, as sociedades comerciais e outros sujeitos passivos, quando abrangidos pela isenção do artigo 9º do Código do IVA (exercem exclusivamente operações que não conferem direito à dedução), passam a estar obrigados à emissão de fatura nos termos do CIVA a partir de 1 de janeiro de 2020.

Por exemplo, os médicos e enfermeiros, os explicadores, as sociedades imobiliárias, as sociedades financeiras (exceto as operações previstas na alínea b) do nº 3 do artigo 29º do CIVA) e outros considerados como sujeitos passivos isentos de IVA (que exerçam exclusivamente operações que não conferem direito à dedução).

3.º caso

As associações e outras entidades do setor não lucrativo (IPSS, fundações e outras) que estejam dispensadas de emissão de faturas a partir de 01/01/2020, qual o documento que passam a poder emitir para titular as transmissões de bens e prestações de serviços?

Se essas entidades exercerem exclusivamente operações isentas sem direito à dedução (sujeitos passivos isentos), estando dispensadas de emitir faturas nos termos da alínea a) do nº 3 do artigo 29º do CIVA, passam a emitir o documento previsto no artigo 10º do DL 28/2019.

Esse documento não tem que ter uma designação específica (p.e. recibo), nem tem que ser processado através de programas informáticos certificados.

Esse documento do artigo 10º DL 28/2019 tem que conter os seguintes elementos obrigatórios:

- Data e numeração sequencial;
- Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços;
- Número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando este for sujeito passivo de IVA ou, em qualquer caso, quando o adquirente ou destinatário o solicite;
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- Valor da contraprestação, designadamente o preço;



- Data em que os bens foram transmitidos ou em que os serviços foram prestados.

Se essas entidades exercerem simultaneamente operações isentas sem direito à dedução (artigo 9º do CIVA) e operações que conferem direito à dedução, para titular as operações isentas ao abrigo do artigo 9º do CIVA emitem o documento previsto no nº 20 do artigo 29º do CIVA, para titular as operações isentas nos termos do artigo 9º do CIVA.

Esse documento (que substitui a fatura) é considerado como um documento fiscalmente relevante, tendo que ser processado através de programas informáticos certificados ou através de impressos de tipografias autorizadas nos termos previstos no artigo 4º do DL 28/2019 (com obrigação a partir de 01/01/2020, nos termos do Despacho do SEAF nº 254/2019-XXI de 27 de junho de 2019).

Não existem formalismo ou elementos específicos que devam constar desse documento previsto no nº 20 do artigo 29º do CIVA, mas, em nossa opinião, devem ser emitidos com os elementos similares aos previstos no artigo 10º do DL 28/2019.

Para as operações sujeitas e não isentas de IVA, essas entidades são obrigadas a emitir fatura nos termos do artigo 36º do CIVA (ou faturas-simplificadas nos termos do artigo 40º do CIVA).

4.º caso

E quais os documentos que essas entidades podem emitir até 31/12/2019, para titular as operações isentas ao abrigo do artigo 9º do CIVA?

Essas entidades podem emitir o documento previsto no nº 20 do artigo 29º do CIVA.

Esse documento previsto no nº 20 do artigo 29º do CIVA é um documento fiscalmente relevante, tendo que ser processado através de programa informático certificado ou através de impressos de tipografias autorizadas nos termos previstos no artigo 4º do DL 28/2019, a partir de 1/01/2020.

A obrigação de utilização de programa certificado aplica-se ao processamento de faturas e documentos fiscalmente relevantes.

Caso essa entidade do setor não lucrativo opte por emitir fatura ou recibo, para titular as transmissões de bens e serviços, incluindo aquelas isentas nos termos do artigo 9º do CIVA, a partir de 1 de janeiro de 2020, terá que efetuar o processamento desses documentos através de programas informáticos certificados ou impressos de tipografias autorizadas, dependendo da obrigação prevista no artigo 4º do DL 28/2019.



5.º caso

Quais os documentos que as sociedades imobiliárias que exercem exclusivamente operações que não conferem direito à dedução de IVA (sujeitos passivos isentos) podem emitir para titular as transmissões de bens e prestações de serviços?

Até 31/12/2019, essas entidades estão dispensadas de emitir faturas, podendo emitir um qualquer outro documento para titular essa operação.

Recorde-se que tratando-se da transmissão de imóvel através de escritura, a entidade transmitente está dispensada de emitir fatura para titular essa operação, desde que a escritura contenha os elementos obrigatórios previstos no artigo 36º do CIVA.

No caso das rendas isentas de IVA, pode ser um documento de quitação sem qualquer formalismo.

Se emitirem um documento para titular essa operações isentas, designado de fatura, recibo ou outro considerado como documento fiscalmente relevante, este terá que ser processado através de programa informático de faturação certificado.

A partir de 1 de janeiro de 2020, essas entidades são obrigadas a emitir fatura nos termos do CIVA para titular as suas transmissões de bens e/ou prestações de serviços (incluindo as rendas de imóveis), sem prejuízo das escrituras de compra e venda de imóveis poderem substituir essa obrigação conforme referido em cima.

Essas faturas terão que ser obrigatoriamente processadas através de programas informáticos de faturação certificados pela AT.

6.º caso

E para os médicos, enfermeiros, explicadores e outros profissionais que exerçam atividades exclusivamente isentas pelo artigo 9º do CIVA?

Até 31/12/2019, esses sujeitos passivos isentos (que exercem exclusivamente operações que não conferem direito à dedução) estão dispensadas de emitir faturas, podendo emitir um qualquer outro documento para titular essa operação.

Se emitirem um documento para titular essa operações isentas, designado de fatura, recibo, ou outro considerado como documento fiscalmente relevante, este terá que ser processado através de programa informático de faturação certificado ou impresso de tipografia autorizada nos termos das obrigações previstas no artigo 4º do DL 28/2019.

A partir de 1 de janeiro de 2020, essas entidades são obrigadas a emitir fatura nos termos do CIVA.



Essas faturas terão que ser processadas através de programa informático de faturação certificado ou impresso de tipografia autorizada nos termos das obrigações previstas no artigo 4º do DL 28/2019.

18. Delimitação de competências em matéria de faturação (artigo 35º-A do CIVA)

18.1. Casos práticos

1.º caso

Quais as novidades relacionadas com obrigações de emissão de faturas nos termos do CIVA introduzidas pelo aditamento do artigo 35º-A desse código?

2.º caso

Os sujeitos passivos de IVA não residentes sem estabelecimento estável com registo em Portugal são obrigados a emitir faturas nos termos do CIVA?

3.º caso

Um sujeito passivo português que efetue uma transmissão intracomunitária de bens com destino a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro é obrigado a emitir uma fatura nos termos do CIVA, ainda que se trate duma operação isenta de IVA em território nacional nos termos do artigo 14º do RITI, e a obrigação de liquidação recaia sobre o sujeito passivo adquirente sedado no outro Estado-Membro?

4.º caso

Um sujeito passivo português que efetue prestações de serviços a um adquirente, sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, localizada para efeitos de tributação no local onde esse adquirente tem a sua sede a partir da qual adquire os serviços (nos termos do artigo 6º do CIVA), é obrigado a emitir uma fatura nos termos do CIVA, quando a obrigação de liquidação recaia sobre o sujeito passivo adquirente sedado no outro Estado-Membro?



5º caso

E no caso de exportações de bens efetuadas por um sujeito passivo português? E no caso de prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo português a um adquirente sediado num país terceiro, que não seja localizada para efeitos de tributação em território nacional nos termos das regras de localização do artigo 6º do CIVA?

6º caso

E no caso de vendas de bens à distância com destino a particulares domiciliados em território nacional efetuada por um sujeito passivo sediado noutro Estado-Membro?

7º caso

Um sujeito passivo português que efetue uma aquisição intracomunitária de bens em território nacional pode considerar, nomeadamente para efeitos do direito à dedução, uma fatura emitida por sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro que não cumpra os requisitos previstos no CIVA?

8º caso

E no caso de se tratarem de serviços adquiridos por um sujeito passivo português, prestado por um sujeito passivo sediado nos EUA, que sejam localizados para efeitos de tributação em território nacional nos termos do artigo 6º do CIVA?

9º caso

E no caso do fornecedor referido no 7º caso acordar com o adquirente sujeito passivo português a emissão da fatura por este último, através do procedimento de autofacturação?

10º caso

Um sujeito passivo Americano que utilize Portugal como Estado membro de identificação para efeitos do regime especial do Mini Balcão Único (MOSS) que efetue serviços por via eletrónica (p.e. disponibilização de downloads de música num sítio de internet), é obrigado a emitir uma fatura emitida nos termos do CIVA?



18.2. Desenvolvimento do tema

É aditado ao Código do IVA, o artigo 35.º-A, com a seguinte redação:

«Artigo 35.º-A

Delimitação de competências em matéria de faturação

1 - *A emissão de fatura pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional está sujeita às regras estabelecidas no presente Código.*

2 - *A emissão de fatura fica ainda sujeita às regras previstas no presente Código quando o sujeito passivo tenha no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual a transmissão de bens ou prestação de serviços é efetuada e, de acordo com as regras de localização:*

a) *A operação se considere localizada noutro Estado membro e a obrigação de liquidação do imposto recair sobre o sujeito passivo a quem os bens foram transmitidos ou os serviços prestados;*

b) *A operação não se considere efetuada na União Europeia.*

3 - *Não obstante o disposto no n.º 1, a emissão de fatura por sujeito passivo que não possua no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual a transmissão de bens ou prestação de serviços é efetuada, não está sujeita às regras estabelecidas no presente Código quando a obrigação de liquidação do imposto recair sobre o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços.*

4 - *As regras previstas no presente Código são ainda aplicáveis à fatura elaborada pelo sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços que tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, quando as operações aqui se considerem efetuadas e a obrigação de liquidação do imposto recair sobre ele.*

5 - *Não obstante o disposto no n.º 1, a emissão de fatura pelas operações efetuadas por sujeitos passivos que utilizem Portugal como Estado membro de identificação para efeitos do regime especial aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, está sujeita às regras estabelecidas no presente Código.»*

Esta norma acolhe o artigo 219.º-A da Diretiva IVA e define a competência territorial em matéria de faturação, clarificando as situações em que a emissão de fatura está sujeita às regras estabelecidas no Código do IVA.



Como regra geral, a emissão de faturas que titulem operações localizadas no território nacional (aqui tributáveis) está sujeita às regras do Código do IVA.

Não obstante, ainda que localizadas em território nacional, nas operações em que se aplica o reverse charge, a emissão de fatura por sujeito passivo que não possua no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio não está sujeita às disposições do Código do IVA, exceto quando o adquirente, sujeito passivo nacional, procede a autofaturação nos termos do n.º 11 do artigo 36.º do CIVA.

Nas operações localizadas em outro Estado membro, realizadas por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, em que ocorre o reverse charge, a emissão de fatura está sujeita às disposições do Código do IVA, exceto quando o adquirente, sujeito passivo estabelecido naquele Estado membro, procede a autofaturação.

Finalmente, nas operações abrangidas pelo Mini Balcão Único (MOSS) por sujeitos passivos que utilizem Portugal como Estado membro de identificação e, bem assim, nas operações realizadas por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional que, de acordo com as regras de localização se considerem efetuadas fora da União Europeia, a emissão de fatura está sujeita às regras estabelecidas no Código do IVA.

De seguida, apresenta-se uma tabela exemplificativa das situações em que a emissão de fatura está, ou não, sujeita à aplicação das regras previstas no Código do IVA.



Local do estabelecimento do sujeito passivo	Localização das operações	Reverse charge	Autofaturação	Regras nacionais (Código do IVA)
Território nacional	Território nacional	-	-	Sim
	Outro Estado membro	Sim	Não	Sim
		Sim	Sim	Não
	Território ou país terceiro	-	-	Sim
Outro Estado membro	Território nacional	Sim	Não	Não
		Sim	Sim	Sim
Território ou país terceiro	Território nacional	Sim	Não	Não
		Sim	Sim	Sim

Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica efetuadas por sujeitos passivos que optem pelo registo no regime especial aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro

Estado membro de identificação	Regras nacionais (Código do IVA)
Território nacional	Sim
Outro Estado membro	Não



18.3. Resolução de casos práticos

1.º caso

Quais as novidades relacionadas com obrigações de emissão de faturas nos termos do CIVA introduzidas pelo aditamento do artigo 35º-A desse código?

O aditamento deste artigo não traz novidades propriamente ditas aos procedimentos de emissão de faturas em vigor antes da entrada em vigor do DL 28/2019.

O artigo 35º-A do CIVA vem, no entanto, clarificar em quais tipos de operações é obrigatória a emissão de fatura nos termos do CIVA, e em quais operações tal não é obrigatório.

Como regra, todos os sujeitos passivos de IVA registados como tal em Portugal, incluindo as entidades não residentes sem estabelecimento estável, que aqui pratiquem operações (localizadas para efeitos de tributação em território nacional), são obrigados a emitir fatura nos termos do CIVA para titular essas operações (exceto nas operações referidas de seguida).

Por outro lado, os sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável que efetuem transmissões intracomunitárias de bens (ou prestações de serviços localizadas para efeitos de tributação em território nacional) para adquirentes sujeitos passivos nacionais, em que a obrigação de liquidação do IVA passa para o adquirente, não são obrigados a emitir fatura que cumpra os requisitos previstos no artigo 36º do CIVA.

Esses sujeitos passivos adquirentes, efetuando a autoliquidação de IVA pela aquisição intracomunitária de bens ou aquisição de serviços, mantem o direito à dedução desse IVA suportado (e autoliquidado), ainda que a fatura recebida do fornecedor ou prestador de serviços não cumpra as regras do CIVA.

2.º caso

Os sujeitos passivos de IVA não residentes sem estabelecimento estável com registo em Portugal são obrigados a emitir faturas nos termos do CIVA?

Sim, para as operações realizadas e localizadas para efeitos de tributação em território nacional, nos termos do nº 1 do artigo 35º-A do CIVA, nomeadamente para vendas de bens efetuadas internamente em território nacional.



3.º caso

Um sujeito passivo português que efetue uma transmissão intracomunitária de bens com destino a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro é obrigado a emitir uma fatura nos termos do CIVA, ainda que se trate duma operação isenta de IVA em território nacional nos termos do artigo 14º do RITI, e a obrigação de liquidação recaia sobre o sujeito passivo adquirente sedado no outro Estado-Membro?

Sim, nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 35º-A do CIVA.

4.º caso

Um sujeito passivo português que efetue prestações de serviços a um adquirente, sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, localizada para efeitos de tributação no local onde esse adquirente tem a sua sede a partir da qual adquire os serviços (nos termos do artigo 6º do CIVA), é obrigado a emitir uma fatura nos termos do CIVA, quando a obrigação de liquidação recaia sobre o sujeito passivo adquirente sedado no outro Estado-Membro?

Sim, nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 35º-A do CIVA.

5.º caso

E no caso de exportações de bens efetuadas por um sujeito passivo português? E no caso de prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo português a um adquirente sedado num país terceiro, que não seja localizada para efeitos de tributação em território nacional nos termos das regras de localização do artigo 6º do CIVA?

No caso de exportações efetuadas a partir do território nacional por um sujeito passivo português, este é obrigado a emitir uma fatura nos termos do CIVA, ainda que seja isenta nos termos do nº 1 do artigo 14º do CIVA.

No caso de serviços prestados por sujeito passivo português a um adquirente sedado num país terceiro, o primeiro é obrigado a emitir fatura nos termos do CIVA, ainda que não seja localizada para efeitos de tributação em território nacional nos termos das regras de localização do artigo 6º do CIVA.

6.º caso

E no caso de vendas de bens à distância com destino a particulares domiciliados em território nacional efetuada por um sujeito passivo sedado noutro Estado-Membro?



Sim, é obrigatória a emissão de fatura nos termos do CIVA, quando os fornecedores de bens não residentes a particulares com domicílio em território nacional ultrapassem o limiar de 35.000 euros de vendas para Portugal, e sejam obrigados a registo em IVA em Portugal, para essas faturas emitidas com o NIF “PT”.

7.º caso

Um sujeito passivo português que efetue uma aquisição intracomunitária de bens em território nacional pode considerar, nomeadamente para efeitos do direito à dedução, uma fatura emitida por sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro que não cumpra os requisitos previstos no CIVA?

Não. De acordo com o n.º 1 do artigo 35º-A do CIVA, a emissão de fatura por sujeito passivo que não possua no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual a transmissão de bens ou prestação de serviços é efetuada, não está sujeita às regras estabelecidas no CIVA quando a obrigação de liquidação do imposto recai sobre o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, tal como acontece no caso das aquisições intracomunitárias.

Atendendo a que a fatura emitida pelo fornecedor do outro Estado-Membro não tem que cumprir as regras do CIVA, para o exercício do direito à dedução do sujeito passivo português, adquirente dos bens, é suficiente um documento interno com a comprovação da autoliquidação do IVA ao estado português, suportado por esse adquirente.

8.º caso

E no caso de se tratarem de serviços adquiridos por um sujeito passivo português, prestado por um sujeito passivo sedado nos EUA, que sejam localizados para efeitos de tributação em território nacional nos termos do artigo 6º do CIVA?

Não. De acordo com o n.º 1 do artigo 35º-A do CIVA, a emissão de fatura por sujeito passivo que não possua no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual a transmissão de bens ou prestação de serviços é efetuada, não está sujeita às regras estabelecidas no CIVA quando a obrigação de liquidação do imposto recai sobre o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, tal como acontece no caso das aquisições de serviços de prestadores de países terceiros.

Atendendo a que a fatura emitida pelo fornecedor do outro Estado-Membro não tem que cumprir as regras do CIVA, para o exercício do direito à dedução do sujeito passivo português, adquirente dos bens, é suficiente um documento interno com a comprovação da autoliquidação do IVA ao estado português, suportado por esse adquirente.



9.º caso

E no caso do fornecedor referido no 7º caso acordar com o adquirente sujeito passivo português a emissão da fatura por este último, através do procedimento de autofacturação?

Sim, é obrigatória a emissão de fatura nos termos do CIVA, quando os fornecedores de bens não residentes a sujeitos passivos em território nacional, caso se aplique regra de inversão do sujeito passivo em território nacional, passando o adquirente português a ser o devedor de imposto em Portugal, e exista acordo de autofaturação, passando a obrigação de emissão da fatura para o adquirente, sujeito passivo português, nos termos do nº 4 do artigo 35º-A do CIVA.

10.º caso

Um sujeito passivo Americano que utilize Portugal como Estado membro de identificação para efeitos do regime especial do Mini Balcão Único (MOSS) que efetue serviços por via eletrónica (p.e. disponibilização de downloads de música num sítio de internet) para adquirentes particulares, domiciliados em Portugal e noutros Estados-Membros da UE, é obrigado a emitir uma fatura emitida nos termos do CIVA?

Sim. Nos termos do nº 5 do artigo 35º-A do CIVA, se o prestador de serviços do país terceiro efetuar o registo no MOSS em Portugal, utilizando o território nacional como Estado-Membro de identificação, é obrigado a emitir faturas nos termos do CIVA, para todos os serviços prestados por via eletrónica, independente do local do domicílio dos adquirentes particulares.



19. Elementos obrigatórios nas faturas (Artigo 36º do CIVA)

19.1. Casos práticos

1.º caso

Quais os elementos obrigatórios nas faturas emitidas a consumidores finais (não sujeitos passivos)?

2.º caso

Deixa de ser possível a indicação do NIF do adquirente nas faturas quando este seja consumidor final?

3.º caso

Deixou de ser obrigatório que todas as menções obrigatórias que devam constar das faturas sejam introduzidas pelo programa informático de faturação?

19.2. Desenvolvimento do tema

A alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º prevê os elementos de identificação do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do destinatário ou adquirente, que devem constar da fatura.

Com as alterações promovidas pelo DL 28/2019, esta obrigação passa a ser aplicada apenas aos destinatários ou adquirentes que sejam sujeitos passivos (fornecendo o respetivo NIF).

Deixa de ser obrigatória a colocação dos dados de identificação (nome e domicílio) dos adquirentes não sujeitos passivos (consumidores finais), independentemente do montante das faturas (anteriormente, esta dispensa de indicação dos elementos de identificação dos consumidores finais apenas se aplicava a faturas até 1.000 euros).

Mantém-se, no entanto, a obrigação de indicação na fatura do NIF do adquirente ou destinatário não sujeito passivo (consumidor final) quando este o solicite, conforme o n.º 16 do artigo 36º do CIVA.

A obrigação de, nas faturas processadas através de sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias, incluindo o nome, a firma ou a denominação social e o número de



identificação fiscal do sujeito passivo adquirente, deverem ser inseridas pelo respetivo programa ou equipamento informático de faturação, passa a constar do DL 28/2019. De acordo com o n.º 1 do artigo 7.º do DL 28/2019, e que constava no n.º 14 do art.º 36.º do CIVA, que foi revogado pelo mesmo diploma.

19.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Quais os elementos obrigatórios nas faturas emitidas a consumidores finais (não sujeitos passivos)?

As faturas emitidas a consumidores finais (não sujeitos passivos de IVA) deixam de conter a identificação (nome e domicílio) do adquirente não sujeito passivo, independentemente do valor da fatura (deixa de existir o limite de 1.000 euros).

O NIF dos adquirentes não sujeitos passivos continua apenas a ser obrigatório quando este assim o exija.

2.º caso

Deixa de ser possível a indicação do NIF do adquirente nas faturas quando este seja consumidor final?

Não. Mantém-se a obrigação de indicação na fatura do NIF do adquirente ou destinatário não sujeito passivo (consumidor final) quando este o solicite, conforme o n.º 16 do artigo 36.º do CIVA.

3.º caso

Deixou de ser obrigatório que todas as menções obrigatórias que devam constar das faturas sejam introduzidas pelo programa informático de faturação?

Não. A obrigação de, nas faturas processadas através de sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias, incluindo o nome, a firma ou a denominação social e o número de identificação fiscal do sujeito passivo adquirente, deverem ser inseridas pelo respetivo programa ou equipamento informático de faturação, passa a constar do DL 28/2019. De acordo com o n.º 1 do artigo 7.º do DL 28/2019, e que constava no n.º 14 do art.º 36.º do CIVA, que foi revogado pelo mesmo diploma.



20. Faturas simplificadas, bilhetes e registos (artigo 40º do CIVA)

20.1. Casos práticos

1.º caso

É possível que as máquinas automáticas de prestações de serviços possam substituir a emissão de faturas pela mera existência de registo das operações?

2.º caso

É possível a utilização de Balanças eletrónicas, sem programa informático certificado para emitir faturas e faturas simplificadas?

3.º caso

Quais os sujeitos passivos que podem utilizar balanças eletrónicas ou outros meios eletrónicos que não possuam programa certificado?

20.2. Desenvolvimento do tema

O n.º 5 do artigo 40º do CIVA permite que a obrigação de emissão de fatura prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º possa ser cumprida por outros meios para além de faturas, mediante a emissão de documentos (bilhetes ou recibos) ou o registo das operações.

No caso das prestações de serviços de transporte, de estacionamento, portagens e entradas em espetáculos, já se previa que a obrigação de faturação pudesse ser cumprida mediante a emissão de um bilhete de transporte, ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento.

Com a presente alteração promovida pelo DL 28/2019, essa possibilidade de emissão de bilhetes de ingresso ou documento ao portador comprovativo do pagamento é alargada, passando a ser aplicável às entradas em bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e serviços prestados por sujeitos passivos que exerçam a atividade económica de diversão itinerante enquadrados nos CAE 93211 e 93295.

Mantem-se a possibilidade da obrigação de faturação ser substituída pelo mero registo das operações (nomeadamente em folhas de caixa ou similar) para as transmissões de bens através de máquinas de distribuição automática sem capacidade de emissão de fatura.



Continua a não se prever a utilização da mesma simplificação para as máquinas automáticas para prestações de serviços (p.e. máquinas de lavar roupa automáticas), que terão forçosamente de emitir fatura recorrendo a software certificado.

Sobre este assunto, inclui-se o entendimento da AT através da Informação Vinculativa Proc.: nº 14148, por despacho de 2018-08-09, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação):

“FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: nºs 5 e 6 do artigo 40º

Assunto: Fatura - Lavandaria self-service - Prestações de serviços, de caráter massificado, destinadas a particulares. Obrigação de faturação, de possível cumprimento, através de meios alternativos à fatura.

Processo: nº 14148, por despacho de 2018-08-09, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - O PEDIDO

- 1. A Requerente é uma sociedade por quotas que exerce a atividade que tem por base o CAE 96010 - "Lavagem e limpeza a seco de têxteis e peles", desde 2017.12.11 (data do início de atividade).*
- 2. Em sede de IVA tem, desde aquela data, enquadramento no regime de tributação, com periodicidade trimestral.*
- 3. Para o exercício da atividade declarada possui uma lavandaria self-service, cujas máquinas emitem um talão interno.*
- 4. Atento à obrigatoriedade de emissão de fatura prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA) e ao disposto no n.º 5 do artigo 40.º do mesmo diploma que prevê, relativamente a algumas prestações de serviços e transmissões de bens, que aquela obrigação possa ser cumprida mediante a emissão de documentos ou do registo das operações, entende a Requerente que, no caso concreto, existe uma lacuna na lei que suscita dúvidas sobre o procedimento a adotar.*



5. Vem, assim, solicitar esclarecimento sobre o modo de proceder: i) relativamente ao registo interno efetuado em papel pelas máquinas de selfservice que detém; ii) em relação às máquinas que não o emitam, pois considera poder vir a adquiri-las; iii) quando um cliente lhe exigir uma fatura dos serviços que lhe foram prestados.

II - ENQUADRAMENTO LEGAL

6. A alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA determina a obrigatoriedade de emissão de fatura para todas as transmissões de bens ou prestações de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, incluindo os pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem.

7. A obrigação a que se refere a citada disposição legal pode ser cumprida através da emissão de: i) fatura ou fatura-recibo, nos termos do artigo 36.º do CIVA; ii) fatura simplificada, nas circunstâncias e nos termos previstos nos n.ºs 1 a 4 do artigo 40.º do CIVA; iii) outro documento ou registo das operações nas situações referidas nas alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA.

8. O Código do IVA permite, assim, que em determinadas transmissões de bens ou prestações de serviços a obrigação de faturação possa ser cumprida através de meios alternativos à fatura.

9. Em concreto, resulta do disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 40.º do CIVA que nas prestações de serviços de transporte, estacionamento, portagens e entradas em espetáculos, a obrigação de faturação pode ser cumprida mediante a emissão de bilhete de transporte, de ingresso ou de outro documento ao portador comprovativo do pagamento.

Como se verifica, estão em causa prestações de serviços de carácter massificado em que, por regra, os adquirentes são particulares.

10. Por sua vez, a alínea b) do n.º 5 do artigo 40.º permite o cumprimento da obrigação de faturação através do registo das operações, no caso das transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de fatura.

11. Tendo por referência o n.º 5 do artigo 40.º do CIVA, a utilização de outros documentos ou o recurso ao registo das operações, respetivamente nas prestações de serviços ou nas transmissões de bens, só seriam admissíveis nos casos concretamente tipificados nas suas alíneas a) e b), nas quais não estão incluídos os serviços de lavandaria efetuados através de máquinas de lavagem self-service.

12. Porém, o n.º 6 do artigo 40.º prevê que o cumprimento da obrigação de faturação através de qualquer um dos dois meios alternativos indicados no n.º 5 do artigo 40.º possa ser declarado aplicável, pelo Ministro das Finanças, a sujeitos passivos cuja



Apenas é possível a utilização de outros meios eletrónicos para a emissão de faturas simplificadas, quando o sujeito passivo em causa não seja obrigado a possuir e utilizar programa informático certificado nos termos do artigo 4º do DL 28/2019.

A utilização destes “outros meios eletrónicos” estava prevista no nº 4 do artigo 40º do CIVA, número que foi revogado pelo DL 28/2019, constando agora das disposições conjugadas da alínea b) do artigo 3º e do nº 5 do artigo 4º do DL.

20.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

É possível que as máquinas automáticas de prestações de serviços (p.e. lavandarias automáticas) possam substituir a emissão de faturas pela mera existência de registo das operações?

Não. Essa possibilidade apenas está disponível para as máquinas automáticas de transmissão de bens (vulgo “máquinas de vending”), sendo obrigatório que as máquinas automáticas de prestações de serviços emitam faturas ou faturas simplificadas.

2.º caso

É possível a utilização de Balanças eletrónicas, sem programa informático certificado para emitir faturas e faturas simplificadas?

Não. As balanças eletrónicas, sem programa informático certificado, apenas podem ser utilizadas para emitir faturas simplificadas nos termos do artigo 40º do CIVA, não sendo permitida a emissão de faturas nos termos do artigo 36º do CIVA.

3.º caso

Quais os sujeitos passivos que podem utilizar balanças eletrónicas ou outros meios eletrónicos que não possuam programa certificado?

Um empresário em nome individual com a atividade de frutaria, enquadrado no regime simplificado de IRS não tendo optado por contabilidade organizada, com volume de negócios do ano anterior inferior ou igual a 50.000 (a partir de 1 de janeiro de 2020), pode utilizar uma balança eletrónica sem programa informático certificado para a emissão de faturas simplificadas nos termos do artigo 40º do CIVA.

Uma sociedade comercial, que exerce a atividade de talho, sendo obrigada a possuir contabilidade organizada, independentemente do volume de negócios, não pode utilizar



Apenas é possível a utilização de outros meios eletrónicos para a emissão de faturas simplificadas, quando o sujeito passivo em causa não seja obrigado a possuir e utilizar programa informático certificado nos termos do artigo 4º do DL 28/2019.

A utilização destes “outros meios eletrónicos” estava prevista no nº 4 do artigo 40º do CIVA, número que foi revogado pelo DL 28/2019, constando agora das disposições conjugadas da alínea b) do artigo 3º e do nº 5 do artigo 4º do DL.

20.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

É possível que as máquinas automáticas de prestações de serviços (p.e. lavandarias automáticas) possam substituir a emissão de faturas pela mera existência de registo das operações?

Não. Essa possibilidade apenas está disponível para as máquinas automáticas de transmissão de bens (vulgo “máquinas de vending”), sendo obrigatório que as máquinas automáticas de prestações de serviços emitam faturas ou faturas simplificadas.

2.º caso

É possível a utilização de Balanças eletrónicas, sem programa informático certificado para emitir faturas e faturas simplificadas?

Não. As balanças eletrónicas, sem programa informático certificado, apenas podem ser utilizadas para emitir faturas simplificadas nos termos do artigo 40º do CIVA, não sendo permitida a emissão de faturas nos termos do artigo 36º do CIVA.

3.º caso

Quais os sujeitos passivos que podem utilizar balanças eletrónicas ou outros meios eletrónicos que não possuam programa certificado?

Um empresário em nome individual com a atividade de frutaria, enquadrado no regime simplificado de IRS não tendo optado por contabilidade organizada, com volume de negócios do ano anterior inferior ou igual a 50.000 (a partir de 1 de janeiro de 2020), pode utilizar uma balança eletrónica sem programa informático certificado para a emissão de faturas simplificadas nos termos do artigo 40º do CIVA.

Uma sociedade comercial, que exerce a atividade de talho, sendo obrigada a possuir contabilidade organizada, independentemente do volume de negócios, não pode utilizar



balança eletrónica sem programa informático certificado. É obrigada a utilizar uma balança eletrónica ou outro sistema informático de faturação, desde que este equipamento possua um software certificado pela AT.

21. Obrigações de utilização de programas informáticos de faturação certificados pela AT

21.1. Casos práticos

1.º caso

Quais os meios de processamento que as associações e outras entidades do setor não lucrativo (IPSS, fundações e outras) podem utilizar para emitir faturas a partir de 01/01/2020?

2.º caso

E para os recibos?

3.º caso

E se essas entidades emitirem outros documentos, que não sejam designados de faturas ou recibos?

4.º caso

Os trabalhadores independentes, sujeitos passivos da categoria B de IRS, enquadrados no regime simplificado de determinação dos rendimentos tributáveis, passam a ser obrigados a processar faturas através de programas informáticos certificados pela AT?

5.º caso

Uma empresa holandesa que efetue vendas à distância a partir desse Estado-Membro para consumidores finais domiciliados em Portugal está obrigada a processar faturas através de programas informáticos certificados pela AT? Se sim, a partir de que data?



6.º caso

Uma sociedade por quotas que exerce a atividades de transporte de passageiros através de táxis é obrigada a emitir faturas através de programa informático de faturação certificado pela AT?

7.º caso

A casa-museu José Régio em Portalegre é obrigada a emitir faturas para titular às respetivas entradas e visitas ao museu?

21.2. Desenvolvimento do tema

De acordo com o artigo 4º do Decreto-Lei nº 28/2019, de 15 de fevereiro.

Obrigações:

Os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e outros sujeitos passivos cuja obrigação de emissão de fatura se encontre sujeita às regras estabelecidas na legislação interna nos termos do artigo 35.º-A do Código do IVA, estão obrigados a utilizar, exclusivamente, programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, sempre que se verifique uma das condições:

- Utilizem programas informáticos de faturação;
- Sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada ou por ela tenham optado;
- Tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 50.000 euros, (a partir de 1 de janeiro de 2020, nos termos do Despacho nº 254/2019 - XXI, de 27/06/2019) ou, quando, no exercício em que se inicia a atividade, o período em referência seja inferior ao ano civil, e o volume de negócios anualizado relativo a esse período seja superior àquele montante.

Entidades abrangidas

Sujeitos passivos de IVA em território nacional:

- Transmitedores de bens ou prestadores de serviços que sejam entidades com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional (incluindo sujeitos passivos de IRC e IRS);



- Transmitedores de bens ou prestadores de serviços que sejam não residentes sem estabelecimento estável, com registo para efeitos de IVA em território nacional, para as operações aqui localizadas, quando não se aplique regra de inversão do sujeito passivo (e não exista acordo de autofaturação) (**novidade/clarificação**) (esta obrigação apenas se inicia a **partir de 1 de janeiro de 2021** nos termos do Despacho nº 349/2019-XXI, de 29 de junho de 2019 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, dado na Informação 1608, de 23 de julho de 2019 da Direção de Serviços do IVA);

- Adquirentes de operações localizadas em território nacional praticadas por entidades não residentes (outro Estado-Membro da União Europeia ou país ou território terceiro), em que se aplica a regra de inversão do sujeito passivo e em que existe acordo de autofaturação (**novidade/clarificação**).

Esta obrigação aplica-se aos programas informáticos que emitem faturas ainda que localizados fora do território nacional.

A prorrogação do início da entrada em vigor da obrigação de utilização de programas informáticos certificados pela AT por entidades não residentes sem estabelecimento estável para 1 de janeiro de 2021 relaciona-se com a necessidade de fazer adequar temporalmente esta nova obrigação, com as disposições que, decorrentes da transposição do pacote legislativo do comércio eletrónico, que entra em vigor a 1 de janeiro de 2021, alteram a extensão das atuais regras relativas à delimitação de competências dos Estados-Membros em matéria de faturação e que, por isso, se prevê que tenham também reflexo no universo de sujeitos passivos não estabelecidos com registo de IVA em território nacional suscetíveis de ser abrangidos pela obrigação definida no artigo 4º do DL 28/2019.

Novidade:

Passam a estar abrangidas pela obrigação de possuir programa informático de faturação certificado as entidades do setor não lucrativo e os sujeitos passivos da categoria B de IRS enquadrados no regime simplificado (estes últimos continuam a poder emitir faturas-recibo eletrónicas no Portal das Finanças), sem prejuízo das dispensas previstas nas alíneas do nº 1 do artigo 4º do DL 28/2019.

Todos os sujeitos passivos de IVA com contabilidade organizada, incluindo todas as sociedades comerciais, cooperativas, sucursais, empresários em nome individual e trabalhadores independentes no regime da contabilidade, passam a ser obrigados a possuir programa informático de contabilidade, independentemente do montante do volume de negócios do ano anterior.



Dispensas:

Entidades do setor não lucrativo e sujeitos passivos da categoria B de IRS, que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, e:

- Tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios inferior ou igual a 50.000 euros (a partir de 01/01/2020) ou, quando, no exercício em que se inicia a atividade, o período em referência seja inferior ao ano civil, e o volume de negócios anualizado relativo a esse período seja inferior ou igual àquele montante;
- E, não utilizem programas informáticos de faturação.

Deixa de ser possível utilizar programas informáticos de faturação sem serem certificados.

Estando obrigado a utilizar software certificado, essa utilização é exclusiva, pelo que ficam impedidos de emitir faturas simplificadas através de outros meios eletrónicos.

Exclusão à obrigação de utilização de programas informáticos de faturação certificados pela AT

É possível a utilização de documentos pré-impressos em tipografia autorizadas ou documentos emitidos através de outros meios eletrónicos (equipamentos sem programas certificados) para a emissão de:

- Bilhetes de transporte, ingressos ou outros documentos ao portador comprovativos do pagamento de prestações de serviços de estacionamento, de portagens, entradas em espetáculos, bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e serviços prestados por sujeitos passivos que exerçam a atividade económica de diversão itinerante enquadrados nas subclasses 93211 e 93295 da Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev. 3), aprovada em anexo ao Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, na sua redação atual;
- E de documentos comprovativos de transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática.



21.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Quais os meios de processamento que as associações e outras entidades do setor não lucrativo (IPSS, fundações e outras) podem utilizar para emitir faturas a partir de 01/01/2020?

A partir de 01/01/2020, essas entidades são obrigadas a utilizar programas informáticos certificados, quando cumpram alguma das condições previstas no artigo 4º do DL 28/2019 (contabilidade organizada, volume de negócios superior a 50.000 euros ou utilizem algum programa de faturação).

Esse programa certificado servirá para emitir faturas, recibos e outros documentos fiscalmente relevantes (incluindo recibos de quotas e outros documentos nos termos do nº 20 do artigo 29º do CIVA).

Se a entidade do setor não lucrativo emitir um documento, ainda que com outra designação, para titular operações isentas do artigo 9º do CIVA (nos termos do nº 20 do artigo 29º do CIVA), esse documento terá que ser processado por um programa certificado, contendo os elementos mínimos de identificação da operação, pois trata-se dum documento fiscalmente relevante.

A partir de 1 de janeiro de 2020, se essas entidades exercerem exclusivamente operações isentas sem direito à dedução em termos de IVA, não tendo obtido rendimentos anuais ilíquidos superiores a 200.000 euros, no período de tributação imediatamente anterior, são obrigadas a emitir o documento previsto no artigo 10º do DL 28/2019. Este documento não tem que ser emitido através de programas informáticos certificados.

2.º caso

E para os recibos?

Se as entidades do setor não lucrativo emitirem recibo para titular operações isentas de IVA nos termos do artigo 9º do CIVA, a partir de 1 de janeiro de 2030, esse recibo terá que ser emitido através de programa informático certificado ou através de impressos de tipografia autorizada nos termos do artigo 4º do DL 28/2019.

3.º caso

E se essas entidades emitirem outros documentos, que não sejam designados de faturas ou recibos?



Se as entidades do setor não lucrativo emitirem outro documento (que não seja designado de fatura ou recibo) para titular operações isentas de IVA nos termos do artigo 9º do CIVA:

- Caso seja sujeito passivo isento, até 31 de dezembro de 2019, emite documento nos termos do nº 20 artigo 29º do CIVA (que não necessita de ser processado por programas informáticos certificados);
- Caso seja sujeito passivo isento (e rendimentos do ano anterior inferior a 200.000 euros), a partir de 1 de janeiro de 2020, emite documento nos termos do artigo 10º do DL 28/2019 (que não necessita de ser processado por programas informáticos certificados);
- Caso seja sujeito passivo misto, emite documento nos termos do nº 20 do artigo 29º do CIVA, esse documento terá que ser emitido através de programas informáticos certificados ou através de impressos de tipografia autorizada, nos termos do artigo 4º DL 28/2019, a partir de 1 de janeiro de 2020.

4.º caso

Os trabalhadores independentes, sujeitos passivos da categoria B de IRS, enquadrados no regime simplificado de determinação dos rendimentos tributáveis, passam a ser obrigados a processar faturas através de programas informáticos certificados pela AT?

Sim. A partir de 1/01/2020, caso cumpram alguma das condições previstas no artigo 4º do DL 28/2019, nomeadamente já estejam a utilizar programas informáticos, ainda que não certificados pela AT, optem por adotar contabilidade, ainda que enquadrados no regime simplificado ou tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 50.000 (ou valor anualizado caso tenha sido o primeiro ano de atividade).

Estes sujeitos passivos, ainda que obrigados a utilizar programas informáticos de faturação certificados, podem sempre, em qualquer das condições, optar pelo processamento de faturas através da aplicação do Portal das Finanças, para as faturas-recibo eletrónicas.

Até 31/12/2019, estes sujeitos passivos nunca estavam obrigados a processar faturas através de programas informáticos certificados pela AT.

5.º caso

Uma empresa holandesa que efetue vendas à distância a partir desse Estado-Membro para consumidores finais domiciliados em Portugal está obrigada a processar faturas através de programas informáticos certificados pela AT? Se sim, a partir de que data?



Sim, tratando-se dum sujeito passivo de IVA, registo em Portugal, para titular as vendas de bens aos particulares domiciliados em Portugal, está obrigada a processar faturas através de programas informáticos certificados pela AT.

Todavia, nos termos do Despacho nº 349/2019-XXI, de 29 de junho de 2019 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, dado na Informação 1608, de 23 de julho de 2019 da Direção de Serviços do IVA, essa obrigação pode ser cumprida apenas a partir de 1 de janeiro de 2021, que corresponde à data da entrada em vigor do artigo 2º da Diretiva 2017/2455, de 5 de dezembro, que altera determinadas obrigações relativas a IVA para as prestações de serviços e vendas à distância.

6.º caso

Uma sociedade por quotas que exerce a atividades de transporte de passageiros através de táxis é obrigada a emitir faturas através de programa informático de faturação certificado pela AT?

Sim. Como se trata duma sociedade por quotas, sendo obrigada a possuir contabilidade organizada, independentemente do volume de negócios obtido em 2019, a partir de 1 de janeiro de 2020 passa a ser obrigada a utilizar um programa informático de faturação certificado pela AT.

7.º caso

A casa-museu José Régio em Portalegre é obrigada a emitir faturas para titular às respetivas entradas e visitas ao museu?

Não. Nos termos do nº 5 do artigo 40º do CIVA, a obrigação de emissão de fatura para titular a entrada em museus passa a poder ser cumprida através dum mero bilhete de ingresso.

22. Faturação por via eletrónica

22.1. Casos práticos

1.º caso

O que são faturas por via eletrónica?



2.º caso

Quais os tipos de faturas eletrónicas?

3.º caso

Qualquer sujeito passivo pode optar por emitir, por via eletrónica, as suas faturas ou documentos fiscalmente relevantes?

4.º caso

Os programas informáticos de faturação certificados podem emitir faturas por via eletrónica?

5.º caso

Pode enviar-se faturas emitidas por via eletrónicas por correio eletrónico (email)?

6.º caso

Como é efetuado o arquivamento das faturas ou documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica?

7.º caso

Quais os benefícios associados à utilização da fatura por via eletrónica para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA suportado?

8.º caso

Quais os benefícios associados à utilização da fatura por via eletrónica para efeitos da obtenção do meio de prova para efetuar a regularização do IVA a favor do sujeito passivo (nº 5 do artigo 78º do CIVA)?



22.2. Desenvolvimento do tema

Emissão de fatura por via eletrónica

Nos termos do n.º 10 do artigo 36.º do CIVA e do n.º 1 do artigo 12.º do DL 28/2019, as faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica.

As faturas por via eletrónica podem ser emitidas através de programas informáticos certificados pela AT desde que seja garantida a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e legibilidade das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos, desde o momento da sua emissão até ao final do período de arquivo, implementando controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre aqueles documentos e as transmissões de bens ou as prestações de serviços.

Considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica se adotado, nomeadamente, um dos seguintes procedimentos:

- Aposição de uma assinatura eletrónica qualificada nos termos legais;
- Aposição de um selo eletrónico qualificado, nos termos do Regulamento (UE) n.º 910/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014;
- Utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, desde que os respetivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do «Acordo tipo EDI europeu», aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro.

Regime transitório

A aposição de assinatura eletrónica qualificada e de selo eletrónico qualificado apenas é obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2021.

Até 31 de dezembro de 2020, podem continuar a ser adotados os procedimentos de aposição de uma assinatura eletrónica avançada ou de aposição de um selo eletrónico avançado, sem prejuízo de poderem adotar a assinatura eletrónica qualificada e o selo eletrónico qualificado antes de 1 de janeiro de 2021.

Disposições legais de assinaturas eletrónicas e selos eletrónicos

De acordo com a informação disponibilizada pelo Gabinete Nacional de Segurança da Presidência do Conselho de Ministros:



O Regulamento (UE) n.º 910/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, relativo à identificação eletrónica e aos serviços de confiança para as transações eletrónicas no mercado interno, mais conhecido por regulamento eIDAS, entrou em vigor em 17/09/2014 e o essencial do seu articulado passou a ser aplicado desde 01/07/2016.

O citado regulamento revogou a Diretiva n.º 1999/93/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de dezembro de 1999, relativa a um quadro legal comunitário para as assinaturas eletrónicas, caducando a vigência do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto (regime jurídico dos documentos eletrónicos e da assinatura digital).

O eIDAS tem como objetivo principal, estabelecer uma base europeia comum para uma interação eletrónica segura, aumentando a confiança e segurança das transações online na União Europeia, promovendo uma maior utilização de serviços online por parte dos cidadãos, operadores económicos e administração pública.

O eIDAS estabelece um conjunto alargado de serviços de confiança, bem como o reconhecimento mútuo transfronteiriço dos meios de identificação eletrónica (eID). A partir de 29 de setembro de 2018, um cidadão da UE com um cartão eID (notificado de acordo com o regulamento eIDAS), poderá aceder a qualquer serviço público online a partir de qualquer Estado-Membro da EU.

Com o regulamento eIDAS é estabelecida uma nova arquitetura institucional e de governança em matéria de segurança dos meios de identificação eletrónica e dos serviços de confiança, a qual passa pela existência das seguintes entidades:

- Entidade supervisora (Gabinete Nacional de Segurança), cuja função principal é a de supervisionar os prestadores qualificados de serviços de confiança estabelecidos no território nacional, no sentido de verificar se os prestadores e os serviços de confiança qualificados por eles prestados cumprem os requisitos estabelecidos no regulamento eIDAS;
- Entidade gestora das listas de confiança (Gabinete Nacional de Segurança), que é responsável pela elaboração, conservação, atualização e publicação das listas de confiança nacionais;
- Organismos de avaliação de conformidade, entidades competentes para realizar a avaliação da conformidade de prestadores qualificados de serviços de confiança e dos serviços de confiança qualificados prestados. Estes organismos são obrigatoriamente acreditados pelo organismo nacional de acreditação (o Instituto Português de Acreditação, I.P.);
- Prestador de serviços de confiança, que é a pessoa singular ou coletiva que presta um ou mais do que um serviço de confiança, quer como prestador qualificado quer como prestador não qualificado de serviços de confiança;



- Agência da União Europeia para a segurança das redes e da informação (ENISA), que recebe anualmente da entidade supervisora um resumo das notificações de violações da segurança e de perda de integridade que tenha recebido dos prestadores de serviços de confiança;

- Autoridade responsável pela proteção de dados (Comissão Nacional de Proteção de Dados), que recebe informação da entidade supervisora sobre auditorias ou dos resultados das auditorias realizadas a prestadores qualificados de serviços de confiança, quando haja suspeita de terem sido violadas as regras de proteção dos dados pessoais, assim como é notificada pelos prestadores de serviços de confiança de todas as violações da segurança ou perdas de integridade que tenham um impacto significativo sobre os dados pessoais por eles conservados.

O eIDAS estabelece os seguintes serviços de confiança:

- Assinaturas eletrónicas;
- Selos eletrónicos;
- Selos temporais;
- Serviços de envio registado eletrónico;
- Autenticação de websites.

Os serviços de confiança previstos no regulamento são disponibilizados ao público por prestadores de serviços de confiança.

De acordo com o Artigo 3º do Regulamento UE 910/2014, é considerado como:

«Assinatura eletrónica»: os dados em formato eletrónico que se ligam ou estão logicamente associados a outros dados em formato eletrónico e que sejam utilizados pelo signatário para assinar;

«Assinatura eletrónica avançada»: uma assinatura eletrónica que obedeça aos seguintes requisitos:

- Estar associada de modo único ao signatário;
- Permitir identificar o signatário;
- Ser criada utilizando dados para a criação de uma assinatura eletrónica que o signatário pode, com um elevado nível de confiança, utilizar sob o seu controlo exclusivo; e
- Estar ligada aos dados por ela assinados de tal modo que seja detetável qualquer alteração posterior dos dados.



«Assinatura eletrónica qualificada»: uma assinatura eletrónica avançada criada por um dispositivo qualificado de criação de assinaturas eletrónicas e que se baseie num certificado qualificado de assinatura eletrónica;

Os requisitos aplicáveis aos certificados qualificados de assinatura eletrónica estão previstos no Anexo I do Regulamento UE nº 910/2014.

Os certificados qualificados de assinatura eletrónica contêm:

- Uma indicação, pelo menos num formato adequado ao tratamento automático, de que o certificado foi emitido como certificado qualificado de assinatura eletrónica;
- Um conjunto de dados que representem inequivocamente o prestador qualificado de serviços de confiança que tiver emitido os certificados qualificados, incluindo, pelo menos, o Estado-Membro em que esse prestador se encontre estabelecido, e
 - para as pessoas coletivas: a designação e, eventualmente, o número de registo conforme constam dos registos oficiais,
 - para as pessoas singulares: o nome;
- Pelo menos, o nome do signatário, ou um pseudónimo, caso seja utilizado um pseudónimo, este deve ser claramente indicado;
- Os dados necessários para a validação da assinatura eletrónica que correspondam aos dados necessários para a criação da assinatura eletrónica;
- A indicação do início e do termo da validade do certificado;
- O código de identidade do certificado, que deve estar associado de modo único ao prestador qualificado de serviços de confiança;
- A assinatura eletrónica avançada ou o selo eletrónico avançado do prestador qualificado de serviços de confiança emitente;
- O local em que está disponível, a título gratuito, o certificado que sustenta a assinatura eletrónica avançada ou o selo eletrónico avançado a que se refere a alínea g);
- A localização dos serviços aos quais se pode recorrer para inquirir da validade do certificado qualificado;
- Se os dados para a criação da assinatura eletrónica relacionados com os dados para a validação da assinatura eletrónica se encontrarem num dispositivo qualificado de criação de assinatura eletrónica, uma indicação adequada desse facto, pelo menos num formato adequado para tratamento automático.



O artigo 32º do Regulamento UE nº 910/2014 estabelece os requisitos aplicáveis à validade das assinaturas eletrónicas qualificadas:

O processo de validação de uma assinatura eletrónica qualificada confirma a validade desta na condição de:

- No momento da assinatura, o certificado que lhe serve de suporte ser um certificado qualificado de assinatura eletrónica conforme referido acima;
- O certificado qualificado ter sido emitido por um prestador qualificado de serviços de confiança e ser válido no momento da assinatura;
- Os dados para a validação da assinatura corresponderem aos dados fornecidos ao utilizador;
- O conjunto único de dados que representam o signatário no certificado serem corretamente fornecidos ao utilizador;
- A utilização de um pseudónimo no momento da assinatura ser claramente indicada ao utilizador;
- A assinatura eletrónica ter sido criada por um dispositivo qualificado de criação de assinatura eletrónica;
- A integridade dos dados assinados não ter sido afetada;
- Os requisitos previstos para as assinaturas eletrónicas avançadas se encontrarem preenchidos no momento da assinatura.

Os serviços qualificados de validação de assinaturas eletrónicas qualificadas só podem ser prestados por prestadores qualificados de serviços de confiança que:

- Efetuem a validação em conformidade com os requisitos para as assinaturas eletrónicas qualificadas;
- E, permitam aos utilizadores receber o resultado do processo de validação de um modo automático que seja fiável e eficaz e que inclua a assinatura eletrónica avançada ou o selo eletrónico avançado do prestador do serviço qualificado de validação.

A entidade supervisora (Gabinete Nacional de Segurança) publica a lista de entidades prestadoras de serviços de confiança para a validação das assinaturas eletrónicas qualificadas.



«Selo eletrónico»: os dados em formato eletrónico apensos ou logicamente associados a outros dados em formato eletrónico para garantir a origem e a integridade destes últimos;

«Selo eletrónico avançado»: um selo eletrónico que obedeça aos seguintes requisitos:

- Estar associado de modo único ao seu criador;
- Permitir identificar o seu criador;
- Ser criado através dos dados de criação de selos eletrónicos cujo criador pode, com um elevado nível de confiança e sob o seu controlo, utilizar para a criação de um selo eletrónico;
- E, estar ligado aos dados a que diz respeito de tal modo que seja detetável qualquer alteração posterior dos dados

«Selo eletrónico qualificado»: selo eletrónico avançado criado por um dispositivo qualificado de criação de selos eletrónicos e que se baseie num certificado qualificado de selo eletrónico.

O Anexo III do Regulamento UE nº 910/2014 estabelece os requisitos aplicáveis aos certificados qualificados de selos eletrónicos.

Os certificados qualificados de selos eletrónicos contêm:

- Uma indicação, pelo menos num formato adequado para tratamento automático, de que o certificado foi emitido como certificado qualificado de selo eletrónico;
- Um conjunto de dados que representem inequivocamente o prestador qualificado de serviços de confiança que tiver emitido os certificados qualificados, incluindo, pelo menos, o Estado-Membro em que esse prestador se encontre estabelecido, e
 - para as pessoas coletivas: a designação e, eventualmente, o número de registo conforme constam dos registos oficiais,
 - para as pessoas singulares: o nome;
- Pelo menos o nome do criador do selo e, eventualmente, o número de registo, conforme constam dos registos oficiais;
- Os dados necessários para a validação do selo eletrónico que correspondam aos dados necessários para a criação do selo eletrónico;
- A indicação do início e do termo da validade do certificado;



- O código de identidade do certificado, que deve estar associado de modo único ao prestador qualificado de serviços de confiança;
- A assinatura eletrónica avançada ou o selo eletrónico avançado do prestador qualificado de serviços de confiança emitente;
- O local em que está disponível, a título gratuito, o certificado que sustenta a assinatura eletrónica avançada ou o selo eletrónico avançado;
- A localização dos serviços aos quais se pode recorrer para inquirir da validade do certificado qualificado;
- Se os dados para a criação do selo eletrónico relacionados com os dados para a validação do selo eletrónico se encontrarem num dispositivo qualificado de criação de selo eletrónico, uma indicação adequada desse facto, pelo menos num formato adequado ao tratamento automático.

Os procedimentos de validação e preservação para os selos eletrónicos qualificados são similares aos previstos para as assinaturas eletrónicas qualificadas.

«Selos temporais»: os dados em formato eletrónico que vinculam outros dados em formato eletrónico a uma hora específica, criando uma prova de que esses outros dados existiam nesse momento;

«Selo temporal qualificado»: um selo temporal que satisfaça os seguintes requisitos:

- Vincular a data e a hora aos dados de forma a tornar razoavelmente impossível a alteração dos dados de forma não detetável;
- Basear-se numa fonte horária precisa ligada à Hora Universal Coordenada;
- E, ser assinado utilizando uma assinatura eletrónica avançada ou um selo eletrónico avançado do prestador qualificado de serviços de confiança, ou por outro método equivalente.

A validação cronológica dos documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes, através de selos temporais qualificados é baseada na hora legal Portuguesa dada pelo observatório astronómico de Lisboa, tendo por objetivo evitar a adulteração da data de emissão desses documentos fiscais.

A exigência da validação do estado do certificado qualificado, que produziu a assinatura eletrónica/ selo eletrónico qualificado, garante que o representante legal da empresa autorizou a emissão daquela fatura evitando um eventual repúdio da mesma.



O objetivo destas medidas é o combate à fraude e evasão fiscal, de acordo com os requisitos legais e através da utilização de meios tecnológicos.

Regulamentação do acordo tipo EDI europeu

A regulamentação do acordo tipo EDI europeu está prevista na Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro.

Para efeitos do acordo, entende-se por:

- EDI (Transferência eletrónica de dados):

Transferência eletrónica, de computador para computador, de dados comerciais e administrativos utilizando uma norma acordada para estruturar uma mensagem EDI.

- Mensagem EDI:

Conjunto de segmentos estruturados utilizando uma norma acordada, preparados num formato legível em computador e que podem ser processados automaticamente e sem ambiguidades.

Requisitos dos programas informáticos para emitir e rececionar faturas e documentos fiscalmente relevantes por via eletrónica

Os programas informáticos de faturação por via eletrónica, para emitir e rececionar faturas e demais documentos fiscalmente relevantes por via eletrónica, para além dos demais requisitos, devem garantir as seguintes funcionalidades:

- A validação cronológica das mensagens emitidas;
- O não repúdio da origem e receção das mensagens;
- A não duplicação dos documentos emitidos e recebidos;
- Mecanismos que permitam verificar que, se aplicável, o certificado utilizado pelo emissor do documento não se encontra revogado, caducado ou suspenso na respetiva data de emissão.

Os programas para emitir faturas ou documentos fiscalmente relevantes devem possuir os procedimentos para a emissão por via eletrónica através de certificado digital avançado, para que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo,



mediante uma assinatura eletrónica avançada, selo eletrónico avançado ou intercâmbio eletrónico de dados (EDI).

Este certificado deve ser emitido por uma entidade certificadora devidamente credenciada junto do gabinete nacional de segurança.

Acordos celebrados de emissão e receção de faturação por via eletrónica e documentação técnica

Os acordos celebrados entre os emitentes e os destinatários de faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos por via eletrónica, bem como a documentação técnica de apoio ao utilizador dos sistemas informáticos de faturação por via eletrónica, devem estar atualizados e disponíveis para consulta pela administração tributária.

22.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

O que são faturas por via eletrónica?

As faturas processadas por via eletrónica, incluindo documentos retificativos, são documentos com relevância fiscal, de forma idêntica às faturas impressas em papel, desde que seja garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo da fatura e sejam cumpridos os requisitos legais referidos.

A grande vantagem é que todo o seu processamento é digital, desde a emissão, ao envio, à receção e ao arquivo das faturas decorre unicamente por via eletrónica, devendo ser garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo da fatura através da sua assinatura eletrónica.

2.º caso

Quais os tipos de faturas eletrónicas?

As faturas por via eletrónica podem ser processadas através do acordo de intercâmbio eletrónico de dados (EDI), ou seja, a transferência eletrónica, de computador para computador, de dados comerciais e administrativos utilizando uma norma acordada para estruturar uma mensagem EDI. Ou através de faturas com a assinatura eletrónica avançada ou selo eletrónico avançado nos termos do Regulamento (UE) n.º 910/2014.



3.º caso

Qualquer sujeito passivo pode optar por emitir, por via eletrónica, as suas faturas ou documentos fiscalmente relevantes?

Sim. Em termos gerais, os sujeitos passivos podem emitir faturas ou documentos fiscalmente relevantes por via eletrónica, desde que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante uma assinatura eletrónica avançada ou intercâmbio eletrónico de dados (EDI). Para as faturas e demais documentos fiscalmente relevantes é exigido o consentimento do adquirente, através de acordo.

4.º caso

Os programas informáticos de faturação certificados podem emitir faturas por via eletrónica?

Sim, desde que esses programas para emitir faturas ou documentos fiscalmente relevantes possuam os procedimentos para a emissão por via eletrónica através de certificado digital avançado, para que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante uma assinatura eletrónica avançada, selo eletrónico avançado ou intercâmbio eletrónico de dados (EDI).

Este certificado deve ser emitido por uma entidade certificadora devidamente credenciada junto do gabinete nacional de segurança.

Mas, o simples facto de se emitir uma fatura através de programa de faturação certificado pela AT não determina a emissão de faturação por via eletrónica, se não for garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante uma assinatura eletrónica avançada, selo eletrónico avançado ou intercâmbio eletrónico de dados (EDI).

A emissão de fatura através de programa informático certificado pela AT efetuando a sua impressão para um ficheiro “pdf” não é considerada como emissão de faturação por via eletrónica, se não for garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante uma assinatura eletrónica avançada, selo eletrónico avançado.

5.º caso

Pode enviar-se faturas emitidas por via eletrónicas por correio eletrónico (email)?

Sim, desde que aposta uma assinatura eletrónica avançada ou selo eletrónico avançado na fatura eletrónica.



6.º caso

Como é efetuado o arquivamento das faturas ou documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica?

De acordo com o disposto no artigo 28º e seguintes do DL 28/2019, as faturas ou documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica são arquivadas em suporte eletrónico, desde que se encontre garantido à AT o acesso completo e em linha aos dados e esteja assegurada a integridade da origem e do conteúdo.

Os sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem, durante os 10 anos subsequentes, todas as faturas ou documentos fiscalmente relevantes, emitidos e recebidos em suporte eletrónico. O arquivo obrigatório pode ser feito pelo próprio ou em regime de prestação de serviços por entidades terceiras em nome e por conta do sujeito passivo.

7.º caso

Quais os benefícios associados à utilização da fatura por via eletrónica para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA suportado?

No que respeita ao direito à dedução do IVA, as faturas têm importância crucial, encontrando-se as condições formais para o exercício de tal direito previstas no nº 2 do artigo 19.º do Código do IVA, ao determinar que só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, sendo exigido o original para o controlo e fiscalização do imposto de modo a impedir que o mesmo imposto seja repetidamente objeto de dedução, sem prejuízo dos restantes requisitos para exercer esse direito à dedução previstos nos termos 19º e seguintes do referido Código.

Essas normas pressupõem, assim, a verificação de determinados condicionalismos em que se opera o exercício do direito à dedução, sendo pressuposto essencial que o imposto tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que contribuem para a realização de operações tributáveis e que os documentos que titulam a operação se encontrem passados em forma legal, e estejam em posse do sujeito passivo adquirente.

Nos termos do nº 10 do artigo 36º do CIVA, as faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica.

Os artigos 12º, 13º, 28º, 29º e 30.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, regulam as condições técnicas para a emissão, conservação e arquivamento das faturas emitidas por via eletrónica.

As faturas emitidas por via eletrónica, para além de terem que conter todos os elementos obrigatórios previstos no artigo 36º e 40º do CIVA, devem ainda ser emitidas através de



sistemas que garantam a autenticidade da origem, com a comprovação da identidade do fornecedor ou prestador ou do emitente da fatura e da integridade do conteúdo, estabelecendo-se tecnicamente a impossibilidade de alteração do conteúdo da fatura.

Considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo das faturas eletrónicas se adotado, nomeadamente, um dos seguintes procedimentos:

- Aposição de uma assinatura eletrónica avançada ou selo eletrónico avançado (nos termos do Regulamento UE n.º 910/2014;
- Utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, desde que os respetivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do 'Acordo tipo EDI europeu', aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro.

Conforme previsto no n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, para além do cumprimento destas formalidades técnicas na emissão da fatura por via eletrónica, esta apenas pode ser emitida quando o adquirente ou destinatário aceite previamente receber a fatura nesse formato eletrónico.

Como resulta destes procedimentos para as faturas eletrónicas, os sujeitos passivos podem emitir e enviar as suas faturas de forma desmaterializada, mediante determinadas condições ali previstas.

Para efeitos do exercício do direito à dedução, é requisito essencial que os sujeitos passivos estejam na posse da via original da fatura, conforme o n.º 4 do artigo 36.º do CIVA.

Essa norma considera-se, automaticamente, cumprida quando da emissão de faturas via eletrónica, na medida em que tal emissão só pode ocorrer sob reserva de aceitação pelo destinatário, de acordo com o n.º 10 do citado artigo 36.º.

Aliás, está previsto neste quadro de emissão de faturas via eletrónica (através do sistema EDI ou aposição de assinatura eletrónica ou selo eletrónico) que os recetores devem comunicar ao emissor a sua boa receção (não repúdio no destino), considerando-se concluído o processo quando da emissão deste recibo.

Tratando-se de fatura impressa em papel (manualmente em impressos tipográficos ou processada através de programas de faturação), só na posse do respetivo original pode ser exercido tal direito.

Sugere-se a consulta ao entendimento da AT prevista na Informação Vinculativa (Processo: n.º 3550, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-07-17).

Como resulta do entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira previsto nos pontos 15 e 16 daquela Informação Vinculativa, no caso das faturas emitidas por via eletrónica,



o requisito “em posse da via original da fatura” para o adquirente poder exercer o direito à dedução está automaticamente cumprido.

No caso das faturas processadas por via eletrónica pelo sistema EDI, a Informação Vinculativa ainda reforça que essa prova está sempre assegurada, pois os recetores das faturas (adquirentes) devem comunicar ao emissor das faturas a sua boa receção (não repúdio no destino), considerando-se concluído o processo quando da emissão deste recibo, tal como resulta da legislação da emissão das faturas por via eletrónica (DL 28/2019).

No caso das faturas processadas por via eletrónica com assinatura eletrónica avançada, essa prova da posse da fatura pelo adquirente pode ser efetuada mediante a apresentação do original, em papel caso tenha sido impressa, ou através de arquivo em suporte eletrónico, nos termos previstos no artigo 28º e seguintes do DL 28/2019.

O facto dessas faturas processadas por via eletrónica com assinatura eletrónica avançada serem enviadas por email não é relevante para a verificação e comprovação da posse do original dessa fatura para efeitos do direito à dedução do IVA suportado, pois tal está garantido automaticamente pela prévia aceitação do adquirente desse sistema, tal como resulta do entendimento da referida Informação Vinculativa.

As faturas enviadas por email apenas podem ser consideradas como emitidas na sua forma legal desde que sejam processadas por via eletrónica com assinatura eletrónica avançada ou selo eletrónico avançado, nos termos do DL 28/2019, pois tal procedimento garante a autenticidade e integridade do conteúdo da fatura.

Quanto ao arquivamento dessas faturas recebidas pelo adquirente, que tenham sido processadas por via eletrónica, os procedimentos podem ser os previstos no referido artigo 28º e seguintes do DL 28/2019, estando previsto o arquivamento em suporte eletrónico.

Estes procedimentos de arquivamento em suporte eletrónico não se destinam exclusivamente ao emitente das faturas, mas também ao adquirente que recebe essas faturas processadas por via eletrónica: “Artigo 28º: O arquivamento das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica é efetuado de forma a assegurar: (...)”.

Através desses procedimentos, esse arquivamento em suporte eletrónico deve permitir o acesso a todo o momento dessas faturas, nomeadamente por pedidos no âmbito de inspeções e fiscalizações tributárias, bem como permitir a reprodução de cópia das faturas se tal for necessário (para todas as faturas).

8.º caso



Quais os benefícios associados à utilização da fatura por via eletrónica para efeitos da obtenção do meio de prova para efetuar a regularização do IVA a favor do sujeito passivo (n.º 5 do artigo 78.º do CIVA)?

Sobre este procedimento apresenta-se o entendimento da AT, veiculado através de Informação Vinculativa Processo: n.º 6769, por despacho de 2014-05-12, do SDG do IVA, por delegação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

“Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «...A...», presta-se a seguinte informação.

OS FACTOS

- 1. A requerente procede à emissão de notas de crédito para corrigir os montantes faturados aos clientes, devendo estar na posse da prova a que se refere o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA. No entanto, da experiência que possui no contacto com os seus clientes, verifica ser «(...) demasiado moroso e dispendioso a obtenção das notas de crédito, comprovativos e outros suportes (...)» referidos no ofício-circulado n.º 33129, da DSIVA, de 2 de abril de 1993.*
- 2. Um dos meios disponíveis neste momento para os sujeitos passivos, é o correio eletrónico que permite «(...) não só um contacto direto e célere com a contraparte, como permite uma idoneidade nos elementos incluídos no mesmo(...)».*
- 3. É entendimento da requerente que «as mensagens de correio eletrónico, enviadas aos sujeitos passivos alvo da emissão de notas de crédito, nas quais sejam incluídos todos os elementos identificativos da nota de crédito previamente enviada em suporte papel (data da emissão, n.º de série da nota de crédito, montante base sem IVA, montante do IVA regularizado, montante total com IVA); Afirmativamente respondidas pelos sujeitos passivos alvos da regularização, deverão ser consideradas como prova de que o adquirente/sujeito passivo alvo da regularização tomou conhecimento da mesma» e que «a natureza assumida pelo suporte eletrónico - mensagem de correio eletrónico incluindo todos os dados referentes às notas de crédito emitidas a favor da contraparte, desde que devidamente respondida, deverão ser consideradas prova inequívoca do cumprimento do disposto no n.º 5 do Artigo 78.º do Código do IVA, permitindo assim a correção do IVA nas respetivas declarações periódicas».*
- 4. Solicita esclarecimento quanto ao seu entendimento de que «a natureza assumida pelo suporte eletrónico - mensagem de correio eletrónico - incluindo todos os dados referentes às notas de crédito emitidas a favor da contraparte, desde que devidamente respondida, deverá ser considerada prova inequívoca do cumprimento do disposto no n.º 5 do Artigo 78.º do Código do IVA, permitindo assim a correção do IVA nas respetivas Declarações periódicas», invocando e anexando informações vinculativas que versam sobre matéria idêntica.*



ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. O Código do IVA regula as retificações do imposto no artigo 78.º do CIVA. Nos termos do n.º 2 do artigo 78.º, "Se, depois de efetuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efetuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável."

6. Estabelece o n.º 3 que, "Nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos".

7. A referida regularização constitui uma faculdade para os sujeitos passivos, no entanto, sempre que optem por tal regularização, têm de dar cumprimento ao previsto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, ou seja, têm de ter "(...) na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto". Sem essa prova, considera-se indevida a respetiva dedução.

8. Assim, de acordo com o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, "Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respetiva dedução".

9. A norma prevista no n.º 5 do artigo 78.º, tem por objetivo evitar que o sujeito passivo fornecedor regularize a seu favor, imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este (adquirente), proceda à correção do correspondente valor a favor do Estado. Se o fornecedor optar por efetuar a retificação, esta tem que ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respetivas normas (n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 78.º), sob pena de não poder ser efetuada.

10. Estabelece o n.º 4 do artigo 78.º do CIVA que "O adquirente do bem ou o destinatário do serviço que seja sujeito passivo do imposto, se tiver efetuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada".

11. Nos termos do n.º 13 do artigo 78.º do CIVA, "Quando o valor tributável for objeto de redução, o montante deste deve ser repartido entre contraprestação e imposto,



aquando da emissão do respetivo documento, se se pretender igualmente a retificação do imposto".

12. Através do Ofício-Circulado n.º 30082, de 2005-11-17, da DSIVA, foram emitidas instruções administrativas relativas às regularizações constantes do artigo 78.º do CIVA (anterior artigo 71.º), podendo ler-se, nomeadamente no seu ponto 9.1. que; "(...) Neste caso, tal como prevê o n.º 4 do mesmo artigo, o adquirente deve proceder à regularização desse imposto, a favor do Estado, até ao final do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo emitido pelo fornecedor. Os valores a corrigir, nestas condições, devem constar nos campos 40 e 41, consoante os casos, da declaração periódica do período de imposto em que a regularização é efetuada. Caso não seja efetuada no prazo previsto e nas situações que originam imposto a favor do Estado, a regularização deverá ter lugar em declaração periódica de substituição do período em que, nos termos do n.º 4 do artigo 71.º, deveria ter sido feita".

13. Relativamente ao Ofício-Circulado n.º 33129/1993, de 02/04, da DSCA, convém assinalar o que se refere nos pontos 4 e 5 (o artigo 71.º citado, é o atual artigo 78.º): "4. Para efeitos do n.º 5 do artigo 71.º são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, os seguintes documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço: a) Qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA b) Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à regularização do IVA. c) Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efetuar. 5. Sem que o sujeito passivo tenha na sua posse confirmação escrita efetuada pelos seus clientes de que receberam comunicação evidenciando o montante do IVA retificado, ou de que foram reembolsados do respetivo imposto, consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no n.º 5 do artigo 71.º do CIVA, tomando-se indevida a respetiva regularização de imposto".

14. O ponto 4 do Ofício-Circulado n.º 33129/1993, considera idóneos os documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço, referidos nas alíneas a), b) e c). No entanto, mercê dos avanços tecnológicos na área das tecnologias de informação, o meio eletrónico - email - pode considerar-se abrangido na expressão "Qualquer um dos meios de comunicação escrita".

15. Por outro lado, cf. refere o ponto 5 do Ofício-Circulado n.º 33129/1993, os sujeitos passivos devem estar na posse de "confirmação escrita efetuada pelos seus clientes de que receberam comunicação evidenciando o montante do IVA retificado, ou de que foram reembolsados do respetivo imposto (...)".

16. Assim, desde que sejam observados os requisitos referidos no Ofício-Circulado n.º 33129/1993, nomeadamente, no n.º 4, alínea a) «(...)documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço (...) com referência expressa



ao conhecimento da retificação do IVA» e no n.º 5, é possível considerar idóneas as «mensagens de correio eletrónico».

17. Note-se que, quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo, devem ser observadas, nomeadamente, as disposições dos artigos 36.º e seguintes.

18. A propósito da matéria em análise, é de salientar o «Acordo tipo EDI europeu» aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro, no que respeita ao processamento e aviso de receção das mensagens.

19. Mais se esclarece que, relativamente à faculdade de emissão de faturas por via eletrónica, estabelece o n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, "As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas essas exigências se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados".

20. Nos termos previstos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de maio (com a redação do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto), "Considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo das faturas eletrónicas se adotado, nomeadamente, um dos seguintes procedimentos: a) Aposição de uma assinatura eletrónica avançada nos termos do Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 62/2003, de 3 de abril, 165/2004, de 6 de julho, 116-A/2006, de 16 de junho, e 88/2009, de 9 de abril; b) Utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, desde que os respetivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do 'Acordo tipo EDI europeu', aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro".

21. Nos termos do «Acordo tipo EDI europeu», nos anexos I e II, nos dispositivos respeitantes a «definições» e «processamento e aviso de receção das mensagens», clarifica-se o nível de confirmação das mensagens, previsto no modelo de acordo EDI, verificando-se, nomeadamente, que estão disponíveis diferentes níveis de confirmação.

22. Assim, «A confirmação pode ser automaticamente transmitida a nível da rede de telecomunicações logo que a mensagem se encontra disponível no sistema informático do recetor, pode ser enviada automaticamente aquando da receção da mensagem EDI no sistema informático do recetor sem qualquer verificação, pode ser enviada após verificação, pode igualmente a certo nível significar aceitação do conteúdo da mensagem ou confirmação de que o recetor dará seguimento ao conteúdo da mensagem». «O nível escolhido no acordo-tipo EDI europeu não se limita simplesmente a confirmar a receção. Corresponde ao nível em que se obtém a verificação da semântica e da sintaxe e consiste numa resposta à mensagem EDI enviada declarando que a mensagem foi recebida e que a sintaxe e a semântica estão corretas».



23. *Por outro lado, «As partes podem exigir outros níveis de confirmação, que nesse caso devem ser determinados por elas, de acordo com as suas necessidades, devendo os pormenores adequados ser incluídos no anexo técnico».*

24. *Face ao exposto, quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo, e seja emitido o correspondente documento retificativo, desde que o destinatário desse documento específico, o tenha, previamente, outorgado por acordo, nos termos dos números anteriores, por forma a que fique assegurado que o adquirente tomou conhecimento da retificação, é admissível, para efeitos de regularização, a aceitação eletrónica por parte do destinatário, constituindo prova nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.*

25. *Não se enquadrando na situação prevista no n.º 10 do artigo 36.º e referida nos pontos 18 a 23, é possível considerar idóneas as «mensagens de correio eletrónico», desde que sejam observados os requisitos referidos no Ofício-Circulado n.º 33129/1993, nomeadamente, no n.º 4, alínea a) «(...) documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço (...) com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA» e no n.º 5, cf. pontos 13, 14 e 15 desta informação.”*

Como se constata, pelo entendimento da AT nesta Informação Vinculativa, para efeitos da obtenção do comprovativo por parte do adquirente de que tomou conhecimento da retificação efetuada do IVA nos termos do n.º 5 do artigo 78º do CIVA, é suficiente aceitação eletrónica por parte do destinatário das notas de crédito emitidas por via eletrónica de acordo com os procedimentos previstos no artigo 12º e seguintes do DL 28/2019.

9.º caso

Quais as alterações significativas introduzidas com o DL 28/2019 para a emissão de faturas por via eletrónica? Qual o prazo em que entram em vigor?

Nos termos do n.º 10 do artigo 36º do CIVA e do n.º 1 do artigo 12º do DL 28/2019, as faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica.

As faturas por via eletrónica podem ser emitidas através de programas informáticos certificados pela AT desde que seja garantida a autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e legibilidade das faturas e demais documentos fiscalmente relevantes emitidos, desde o momento da sua emissão até ao final do período de arquivo, implementando controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável entre aqueles documentos e as transmissões de bens ou as prestações de serviços.

Considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo dos documentos emitidos por via eletrónica se adotado, nomeadamente, um dos seguintes procedimentos:



- Aposição de uma assinatura eletrónica qualificada nos termos legais;
- Aposição de um selo eletrónico qualificado, nos termos do Regulamento (UE) n.º 910/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014;
- Utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, desde que os respetivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do «Acordo tipo EDI europeu», aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro.

As novidades passam pela obrigação de aposição de uma assinatura eletrónica qualificada nos termos legais ou aposição de um selo eletrónico qualificado, nos termos do Regulamento (UE) n.º 910/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho de 2014, por substituição das assinaturas eletrónicas avançadas ou selos eletrónicos avançados, cuja obrigação entra em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021 (sem prejuízo de adoção antecipada).

A aposição de assinatura eletrónica qualificada e de selo eletrónico qualificado apenas é obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2021, mas podem ser adotados em data anterior como mera opção dos sujeitos passivos.

Até 31 de dezembro de 2020, podem continuar a ser adotados os procedimentos de aposição de uma assinatura eletrónica avançada ou de aposição de um selo eletrónico avançado, sem prejuízo da opção pela utilização antecipada dos novos procedimentos.

23. Emissão de faturas sem papel

23.1. Casos práticos

1.º caso

Em que situações é possível a emissão de faturas sem papel?

2.º caso

Como se efetua a opção pela emissão de faturas sem papel?



23.2. Desenvolvimento do tema

Âmbito geral

O procedimento de dispensa da impressão das faturas em papel ou da transmissão por via eletrónica para os adquirentes particulares é opcional para os sujeitos passivos emitentes das faturas, mediante o cumprimento de alguns requisitos e condições.

Condição para os adquirentes:

A dispensa de impressão das faturas em papel ou da sua transmissão por via eletrónica para os adquirentes não sujeitos passivos apenas é possível quando esses adquirentes tenham fornecido o respetivo NIF para ser incluído como identificação do adquirente nessas faturas.

Forma e prazo de exercício da opção:

Os sujeitos passivos emitentes das faturas que pretendam exercer a opção de dispensa de impressão de faturas em papel e transmissão por via eletrónica devem comunicar previamente essa opção à AT, através do serviço atendimento E-Balcão do Portal das Finanças, em www.portaldasfinancas.gov.pt.

Os sujeitos passivos que tenham exercido a opção nos termos do número anterior podem, a todo o tempo, proceder ao seu cancelamento através de comunicação, pela mesma via.

Os sujeitos passivos que pretendam exercer esta opção podem aceder ao Portal das Finanças, canal atendimento E-Balcão, selecionando: Área “e-Fatura” > Tipo de Questão “Adesão Fatura s/ Papel” > Questão “Nos termos Artigo 4º nº 1” ou “Nos termos Artigo 4º nº 2”, consoante reúnam as condições estabelecidas no nº 1 ou no nº 2 do Artigo 4º da referida Portaria.

No campo “Assunto” do E-Balcão, indicar: “Portaria 144/2019 - Comunicação Opção - NIF_____”, fazendo referência ao NIF do sujeito passivo aderente.

No campo “Mensagem” sugere-se a seguinte formulação: “Declaro que pretendo optar pela dispensa de impressão de fatura em papel reunindo as condições previstas no Artigo 4º da Portaria 144/2019 de 15 de maio”.



Condições para o exercício da opção

Os sujeitos passivos que pretendam exercer a opção de dispensa de impressão da fatura são obrigados a:

- Emitir as faturas através de programa informático certificado;
- Efetuar a comunicação dos elementos das faturas abrangidas pela dispensa de impressão em papel à AT em tempo real (sistema webservice);
- Não estar em situação de incumprimento relativamente à obrigação de comunicação dos elementos das faturas prevista no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

Alternativamente, a comunicação dos elementos das faturas pode ser efetuada via envio do SAF-T relativo à faturação até ao dia 15 do mês seguinte à data da emissão das faturas (passa para dia 10 a partir de 2020), desde que o sujeito passivo efetue a comunicação, em tempo real no momento em que a fatura for emitida, do conteúdo das faturas aos respetivos adquirentes ou destinatários através de meio eletrónico.

Esta comunicação do conteúdo das faturas para o adquirente não está devidamente clarificada, não se percebendo que tipo de meio eletrónico possa ser utilizado (por email, em sítio de internet específico numa área de acesso exclusivo ou adquirente) e se esse conteúdo da fatura tenha que corresponder a fatura emitida com aposição de assinatura eletrónica avançada ou selo eletrónico avançado, ou se pode ser uma mera impressão ou digitalização em “pdf” da fatura sem qualquer controlo e garantia do conteúdo adicional.

Disponibilização pela AT dos elementos das faturas

Os elementos das faturas que sejam comunicados à AT na forma prevista em tempo real, através do sistema webservice, bem como aquelas emitidas aos adquirentes (não sujeitos passivos) através da aplicação de faturas-recibo eletrónicas do Portal das Finanças, são imediatamente disponibilizados no Portal E-Fatura, em área específica para o efeito.

As faturas que tenham sido comunicadas através do envio do SAF-T relativo à faturação serão disponibilizadas no Portal E-Fatura, em área específica para o efeito, no prazo de 10 dias após terminar o prazo dessa comunicação.

Garantia de emissão de fatura

A dispensa de impressão da fatura em papel ou da sua transmissão por via eletrónica depende de aceitação pelo respetivo destinatário.

Os destinatários das faturas abrangidas pela dispensa devem exigir a sua impressão em papel sempre que tenham indícios de que a sua emissão não tenha ocorrido,



nomeadamente quando não ocorra a comunicação, em tempo real, do respetivo conteúdo (seja pela AT ou pelo próprio sujeito passivo emitente).

23.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Em que situações é possível a emissão de faturas sem papel?

Os sujeitos passivos estão dispensados da impressão das faturas em papel ou da sua transmissão por via eletrónica para o adquirente ou destinatário não sujeito passivo, exceto se este o solicitar, quando se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- As faturas contenham o número de identificação fiscal do adquirente;
- As faturas sejam processadas através de programa informático certificado;
- Os sujeitos passivos optem pela comunicação dessas faturas à AT em tempo real (sistema de webservice).

Alternativamente, a comunicação dos elementos das faturas pode ser efetuado via envio do SAF-T relativo à faturação até ao dia 15 do mês seguinte à data da emissão das faturas, desde que o sujeito passivo efetue a comunicação, em tempo real no momento em que a fatura for emitida, do conteúdo das faturas aos respetivos adquirentes ou destinatários através de meio eletrónico.

2.º caso

Como se efetua a opção pela emissão de faturas sem papel?

Os sujeitos passivos que pretendam exercer esta opção podem aceder ao Portal das Finanças, canal Atendimento E-Balcão, selecionando: Área “e-Fatura” > Tipo de Questão “Adesão Fatura s/ Papel” > Questão “Nos termos Artigo 4º nº 1” ou “Nos termos Artigo 4º nº 2”, consoante reúnam as condições estabelecidas no nº 1 ou no nº 2 do Artigo 4º da referida Portaria.

No campo “Assunto” do E-Balcão, indica: “Portaria 144/2019 - Comunicação Opção - NIF_____”, fazendo referência ao NIF do sujeito passivo aderente.

No campo “Mensagem” sugere-se a seguinte formulação: “Declaro que pretendo optar pela dispensa de impressão de fatura em papel reunindo as condições previstas no Artigo 4º da Portaria 144/2019 de 15 de maio”.



24. Arquivo

24.1. Casos práticos

1.º caso

Quais as alterações ao arquivo dos documentos contabilísticos e fiscais?

2.º caso

Quais os prazos de arquivo? Foram alterados?

3.º caso

Quais os procedimentos para efetuar o arquivo eletrónico dos documentos? E quais documentos podem ser arquivados eletronicamente?

4.º caso

É obrigatória a comunicação à AT do local dos arquivos? Qual o prazo para essa comunicação?

24.2. Desenvolvimento do tema

Obrigações

Registo dos documentos arquivados

As faturas e demais documentos fiscalmente relevantes devem ser guardados de forma sequencial e ininterruptamente e respeitar o plano de arquivo e a individualização de cada exercício, abrangendo a integralidade dos documentos.

Prazo

Os sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte por um prazo de 10 anos, se outro prazo não resultar de disposição especial.



Sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior a 10 anos, a obrigação de arquivo e conservação de todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte mantém-se até ao termo do prazo de caducidade relativo à liquidação dos impostos correspondentes.

IVA

Para efeitos de IVA, o prazo de regularização do IVA deduzido relativamente a despesas com investimento em bens imóveis é de 20 anos contados a partir do ano da aquisição ou do ano da ocupação de imóvel construído, nos termos do nº 2 do artigo 24º do CIVA.

O prazo de regularização do IVA deduzido relativamente a despesas com bens de investimento móveis é de 5 anos, contados a partir do ano da aquisição ou da produção, nos termos do nº 1 do artigo 24º do CIVA.

Para estes casos, o prazo de arquivo e conservação de todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte para as despesas de investimento em bens imóveis será de 10 anos, contados a partir da data em que for efetuada a última das regularizações previstas no artigo 24º ou artigo 25º do CIVA.

Por isso, no limite, o prazo para o arquivo para essas operações pode chegar aos 30 anos, no caso de despesas de bens imóveis.

IRC (e categoria B de IRS no regime com base na contabilidade)

Para os sujeitos passivos de IRC, que sejam considerados como PME, os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, são deduzidos aos lucros tributáveis em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores, conforme previsto no nº 1 do artigo 52º do CIRCI.

Para os sujeitos passivos da categoria B de IRS, os prejuízos fiscais apurados na atividade da categoria B podem ser reportados aos 12 anos seguintes àquele a que respeita.

Para estes casos, o prazo de arquivo e conservação de todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte desses períodos de tributação em que existem prejuízos fiscais será de 12 anos.

O prazo da caducidade para estas situações é o prazo geral do direito à dedução previsto no nº 3 do artigo 45º da Lei Geral Tributária.

Condições gerais do arquivo de registos e documentos produzidos através de meios informáticos:



Quando a contabilidade ou a faturação for estabelecida por meios informáticos, deve ser assegurado quanto aos respetivos registos o seguinte:

- O seu armazenamento seguro durante o período legalmente estabelecido, através de:
- Preservação em condições de acessibilidade e legibilidade que permitam a sua utilização sem restrições, a todo o tempo;
- Existência de controlos de integridade, impedindo a sua alteração, destruição ou inutilização;
- Abrangência dos dados que sejam necessários à completa e exaustiva reconstituição e verificação da fundamentação de todas as operações fiscalmente relevantes;

A sua acessibilidade e legibilidade pela AT da informação, através da disponibilidade de:

- Funções ou programas para acesso controlado aos dados, independentemente dos sistemas informáticos e respetivas versões em uso no momento do processamento;
- Funções ou programas permitindo a exportação de cópias exatas para suportes ou equipamentos correntes no mercado;
- Documentação, apresentada sob forma legível, que permita a sua interpretação.

Estas condições gerais de conservação do arquivo são extensivas à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos, e às cópias de segurança dos dados de suporte aos programas de faturação e contabilidade.

Formato e localização do arquivo

Sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional:

Estas obrigações são aplicadas às faturas emitidas e recebidas, aos livros, registos e demais documentos fiscalmente relevantes e de suporte para efeitos contabilísticos, incluindo as operações realizadas no estrangeiro, nomeadamente através de representações permanentes ou sucursais no estrangeiro.

Documentos em formato papel:

- São obrigatoriamente mantidos em estabelecimento ou instalação situado em território nacional.



Documentos em suporte eletrónico (incluindo cópias de segurança):

- Podem ser mantidos em Portugal ou em qualquer outro Estado-Membro da União Europeia.

É possível manter o arquivo de documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes, emitidos e recebidos por via eletrónica, num país ou território terceiro, desde que se obtenha autorização prévia da AT.

Sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em Portugal:

As obrigações são as referidas para os sujeitos passivos residentes, mas apenas se aplicam aos documentos relacionados com as operações imputáveis ao estabelecimento estável (ou estabelecimentos estáveis, quando exista mais do que um) em território nacional.

Os sujeitos passivos sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional

Para as obrigações fiscais relacionadas com operações aqui localizadas ou aqui sujeitas a tributação em IVA (ou IR):

- Que pretendam manter o arquivo das faturas emitidas e recebidas, dos livros, registos e demais documentos, num local ou instalação de país ou território terceiro, devem solicitar autorização prévia à AT.

Comunicações e autorizações prévias do local do arquivo:

Para os sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional:

- A identificação do local do arquivo (Portugal ou outro EM da UE) é efetuada através da declaração de início/alterações de atividade, em campo apropriado para o efeito.

Apenas entra em vigor quando forem publicados os novos formulários dessas declarações que contenham os quadros e campos específicos (conforme previsto no Despacho do Secretário dos Assuntos Fiscais (SEAF) nº 85/2019-XXI de 1 de março de 2019).

Para os sujeitos passivos sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional:



- O pedido de autorização prévia à AT é efetuado através do Portal das Finanças, em funcionalidade a ser disponibilizada.

Esse pedido deve conter a identificação do país ou território terceiro onde pretende localizar o arquivo, bem como, verificação das seguintes condições:

- O sistema informático de faturação e contabilidade respeite os requisitos enunciados no artigo 11º do DL 28/2019 (integridade operacional, a integridade dos dados de suporte aos programas de faturação e contabilidade e a disponibilidade da documentação técnica relevante).
- Seja utilizado um programa de faturação certificado pela AT;
- Seja assegurado, através de terminais localizados em território nacional, o acesso em linha, o descarregamento e a utilização dos dados pela AT.

Condições para ser deferido o pedido de autorização prévia:

- Exista com o país ou território terceiro um mecanismo de trocas de informação ou cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade;
- O sujeito passivo não está em situação de incumprimento das obrigações de declaração de imposto e de pagamento relativas ao IVA e IRC ou IRS, consoante o caso;
- O sujeito passivo não tenha sido condenado pela prática de crimes fiscais.

Arquivo eletrónico

Novidade

Os documentos de faturação, os documentos de transporte, recibos e quaisquer outros documentos de conferência de mercadorias ou de prestação de serviços que se apresentem em formato papel podem ser digitalizados e arquivados em formato eletrónico.

Procedimentos de digitalização dos documentos em papel:

Neste momento, não estão clarificados os procedimentos específicos para se realizar a digitalização dos documentos em papel (digitalização em formato “pdf” ou outro?).

Apenas estão previstos requisitos e condições genéricas, nomeadamente de que as operações de digitalização e arquivo eletrónico devem ser executadas com o rigor técnico



necessário à obtenção e reprodução de imagens perfeitas, legíveis e inteligíveis dos documentos originais, sem perda de resolução e informação, de forma a garantir a sua consulta e reprodução em papel ou outro suporte eletrónico.

Na criação do arquivo devem ser assegurados:

- A execução de controlos que garantam a integridade, exatidão e fiabilidade do arquivamento;
- A execução de funcionalidades destinadas a prevenir a criação indevida e a detetar qualquer alteração, destruição ou deterioração dos registos arquivados.

Destruição dos documentos originais emitidos ou recebidos em papel

Após a digitalização dos documentos de acordo com os requisitos e condições definidas legalmente, é possível efetuar a destruição dos originais emitidos ou recebidos em papel.

Para as faturas recebidas de fornecedores, essa destruição apenas pode ser efetuada após se ter sido exercido o direito à dedução do IVA, se for o caso, e efetuado o registo contabilístico da operação e do IVA deduzido.

Após a destruição dos originais, para efeitos fiscais, as reproduções integrais em papel, obtidas a partir dos arquivos em formato eletrónico, têm o valor probatório desses documentos originais.

Arquivo eletrónico efetuado e gerido por terceiros

O arquivo eletrónico, as operações de digitalização, de destruição de originais e de reprodução de cópias eletrónicas podem ser efetuados por uma terceira entidade, em nome e por conta do sujeito passivo.

Na realização do arquivo eletrónico, nomeadamente no registo dos documentos, e na digitalização dos documentos em papel, efetuadas por terceiros, deve ser apostado em todos os registos dos documentos ou grupo de documentos uma soma de verificação pelo terceiro executante do arquivo que certifica o desenvolvimento exato do processo.

A destruição dos documentos originais em papel, nos termos referidos, apenas pode ser efetuada pela terceira entidade gestora do arquivo quando se obtenha a confirmação do sujeito passivo.

Com a cessação do contrato de serviços, a entidade terceira contratada deve assegurar a transferência do arquivo para o sujeito passivo ou para outra entidade, por este indicada.



Integridade e legibilidade

Durante o prazo obrigatório de conservação do arquivo (10 anos ou mais), os processos de arquivamento devem garantir que não se verifica perda de informação nem alteração das imagens contidas nos documentos em causa.

Devem ser efetuados controlos regulares, integrais ou por amostragem, à legibilidade dos dados arquivados em formato digital.

Migração de arquivo para novo suporte eletrónico

Um arquivo em suporte eletrónico pode ser migrado para um novo suporte, desde que assegurados os pressupostos elencados nos números anteriores, sempre que:

- O suporte original se torne tecnologicamente obsolecente; ou
- Exista risco de que a legibilidade dos dados possa ser comprometida.

Plano do arquivo

O plano de arquivo contém um ficheiro com a lista dos documentos fiscalmente relevantes aí registados.

Quando os sujeitos passivos possuam ou devam possuir sistemas informáticos de faturação ou contabilidade, esse plano de arquivo pode ser gerado para um ficheiro com o mesmo formato e estrutura de dados e seguir as regras definidas para o preenchimento do SAF-T (previsto com a estrutura de dados da Portaria nº 321-A/2007, de 26 de março, com as alterações promovidas pela Portaria nº 302/2016, de 2 de dezembro).

Caraterísticas do plano de arquivo:

- Os ficheiros de imagens devem ser denominados ou organizados sequencialmente por forma a permitir procurar a imagem de um documento através da sua identificação;
- As imagens dos documentos emitidos por meios informáticos devem ser identificadas conforme o que se encontrar preenchido nos campos «Tipo de documento» ou «Tipo de recibo» e «Identificação única do documento» ou «Identificação única do recibo» do grupo de dados «Documentos comerciais» (nos termos da estrutura de dados do SAF-T);



- As imagens dos documentos não emitidos por meios informáticos, bem como dos documentos rececionados, devem ser identificadas de acordo com o respetivo preenchimento no campo «Chave única do movimento contabilístico» do grupo de dados «Movimentos contabilísticos» (da estrutura de dados do SAF-T);
- Quando as imagens dos documentos relativos ao mesmo período de arquivo não sejam todas registadas no mesmo suporte (vários tipos de formatos de ficheiros informáticos), o ficheiro do plano de arquivo pode constar apenas do último suporte utilizado;
- O suporte utilizado deve identificar o sujeito passivo através do seu nome, firma ou denominação social e número de identificação fiscal e, no caso de ocorrer a necessidade da utilização de múltiplos suportes, o respetivo número de suporte e número total de suportes utilizados.

Conservação do arquivo

Os sujeitos passivos são obrigados a possuir cópias de segurança dos suportes eletrónicos.

Os originais e as cópias de segurança devem ser armazenados em locais distintos e em condições de conservação e segurança necessárias a garantir a impossibilidade de perda dos arquivos.

Ainda não é claro o que se entende por locais distintos, nomeadamente se se tratam de instalações físicas distintas ou servidores, discos rígidos, discos externos, cassetes ou similares distintos.

Em princípio, deve tratar-se de locais físicos distintos de forma a garantir que não haja possibilidade de perda de dados.

Faturação por via eletrónica

Formato do arquivo:

Os documentos de faturação e os documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica devem ser conservados, sem alterações, por ordem cronológica de emissão e receção, exclusivamente em formato eletrónico.

Processamento dos documentos

O processamento automático efetuado pelos sistemas informáticos de faturação por via eletrónica deve incluir o registo de dados relativos aos documentos de faturação e outros



documentos fiscalmente relevantes, de forma a garantir uma transferência exata e completa dos dados para os suportes de arquivamento.

Acesso da AT aos documentos

Para garantir esse acesso pela AT aos documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica, a documentação respeitante à arquitetura, às análises funcional e orgânica e exploração do sistema informático, bem como os dispositivos de arquivamento, software e algoritmos integrados no sistema de faturação eletrónica são mantidos acessíveis durante o prazo previsto para a conservação da documentação.

Este procedimento obriga os produtores de software a manter todos os processos, procedimentos e documentação relativa a todas as versões dos programas informáticos utilizados na criação, registo e arquivo dos documentos referidos durante o prazo legal de arquivo, que pode chegar até aos 30 anos.

Integridade

As mensagens relativas aos documentos emitidos por via eletrónica não devem conter código executável ou macros que possam alterar os registos ou dados contidos no documento ou ativem funcionalidades com esse fim.

Requisitos do arquivamento das faturas eletrónicas

O arquivamento dos documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes emitidos e recebidos por via eletrónica é efetuado de forma a assegurar:

- A execução de controlos que assegurem a integridade, exatidão e fiabilidade do arquivamento;
- A execução de funcionalidades destinadas a prevenir a criação indevida e a detetar qualquer alteração, destruição ou deterioração dos registos arquivados;
- A recuperação dos dados em caso de incidente;
- A reprodução de cópias legíveis e inteligíveis dos dados registados.



24.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Quais as alterações ao arquivo dos documentos contabilísticos e fiscais?

A novidade introduzida com o DL 28/2019 passa pela digitalização dos documentos de faturação, dos documentos de transporte, dos recibos e de quaisquer outros documentos de conferência de mercadorias ou de prestação de serviços, que se apresentem em formato papel, e que passam a poder ser arquivados em formato eletrónico.

As operações de digitalização e arquivo eletrónico devem ser executadas com o rigor técnico necessário à obtenção e reprodução de imagens perfeitas, legíveis e inteligíveis dos documentos originais, sem perda de resolução e informação, de forma a garantir a sua consulta e reprodução em papel ou outro suporte eletrónico.

Na criação do arquivo devem ser assegurados:

- A execução de controlos que garantam a integridade, exatidão e fiabilidade do arquivamento;
- A execução de funcionalidades destinadas a prevenir a criação indevida e a detetar qualquer alteração, destruição ou deterioração dos registos arquivados.

Com estes procedimentos passa a ser possível a destruição dos originais em papel.

Não é claro que este procedimento possa ser aplicado aos restantes documentos de suporte contabilístico (contratos e outros documentos de suporte das operações, para o dossier fiscal).

2.º caso

Quais os prazos de arquivo? Foram alterados?

Os prazos de arquivo foram harmonizados para todos os sujeitos passivos, passando apenas a existir um procedimento.

Os sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte por um prazo de 10 anos, se outro prazo não resultar de disposição especial.

Sempre que os sujeitos passivos exerçam direito cujo prazo é superior a 10 anos, a obrigação de arquivo e conservação de todos os livros, registos e respetivos documentos



de suporte mantém-se até ao termo do prazo de caducidade relativo à liquidação dos impostos correspondentes.

Para efeitos de IVA, mantém-se a possibilidade de efetuar arquivo por um prazo até 30 anos (20 anos do período de regularização, caso se trate de imóveis, adicionado do prazo de arquivo de 10 anos), para as situações de necessidade de controlo das regularizações previstas no artigo 24º e 25º do CIVA.

Para efeitos de IRC, o prazo mantém-se em 10 anos, mas pode ir até 12 anos, no caso de necessidade de controlo de prejuízos fiscais obtidos por uma PME.

Para efeitos da categoria B de IRS, o prazo geral de arquivo passa de 12 para 10 anos, mas quando existam prejuízos fiscais, esse prazo é estendido até 12 anos.

3.º caso

Quais os procedimentos para efetuar o arquivo eletrónico dos documentos? E quais documentos podem ser arquivados eletronicamente?

A novidade introduzida pelo DL 28/2019 é a possibilidade de digitalização dos documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes. Deixou de existir a possibilidade de microfilmagem dos documentos autênticos e autenticados de suporte contabilístico.

Continua a ser possível o arquivo eletrónico dos documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes emitidos por via eletrónica, nos termos definidos nos artigos 28º a 30º do DL 28/2019.

As operações de digitalização e arquivo eletrónico devem ser executadas com o rigor técnico necessário à obtenção e reprodução de imagens perfeitas, legíveis e inteligíveis dos documentos originais, sem perda de resolução e informação, de forma a garantir a sua consulta e reprodução em papel ou outro suporte eletrónico.

Na criação desse arquivo, devem ser assegurados a execução de controlos que garantam a integridade, exatidão e fiabilidade do arquivamento e a execução de funcionalidades destinadas a prevenir a criação indevida e a detetar qualquer alteração, destruição ou deterioração dos registos arquivados.

4.º caso

É obrigatória a comunicação à AT do local dos arquivos? Qual o prazo para essa comunicação?



Sim, através da declaração início de atividade ou da declaração de alterações quando exista alterações posteriores.

A comunicação do local dos arquivos está dependente da adaptação da declaração de início/alterações para entrar em vigor.

25. Comunicações previstas no DL 28/2019

25.1. Casos práticos

1.º caso

Qual o novo prazo de comunicação dos elementos das faturas, documentos retificativos e documentos de conferência? A partir de quando entra em vigor?

2.º caso

Os recibos passam a ser obrigatoriamente comunicados?

3.º caso

Quais as alterações na comunicação dos inventários?

4.º caso

Quais as entidades obrigadas à comunicação dos inventários em janeiro de 2020?

5.º caso

Qual o prazo para a comunicação dos estabelecimentos onde estão localizados os sistemas de faturação?

6.º caso

O que é considerado como estabelecimento e equipamento para efeitos da referida comunicação?



7.º caso

Um taxista, empresário em nome individual, no regime simplificado de IRS, que não está obrigado a utilizar programas de faturação certificados pela AT, está obrigado a comunicar o estabelecimento onde são emitidas as faturas?

8.º caso

Uma empresa que possua sistemas móveis portáteis para emitir faturas e documentos de transporte, utilizados pelos comerciais nas suas visitas aos clientes, quais serão os estabelecimentos e equipamentos para emissão de faturas que comunica à AT?

9.º caso

Um médico, trabalhador independente, sujeito passivo da categoria B de IRS, emite faturas-recibo eletrónicas através da aplicação do Portal das Finanças. É obrigado a comunicar o estabelecimento de faturação?

10.º caso

Qual a diferença entre a comunicação da identificação do distribuidor do programa de faturação e do instalador desse programa?

11.º caso

Quando e como se deve comunicar as séries de faturação e dos documentos fiscalmente relevantes?

25.2. Desenvolvimento do tema

Comunicações dos estabelecimentos e sistemas de faturação

Elementos a comunicar à AT:

Os sujeitos passivos devem comunicar à AT por via eletrónica, no Portal da Finanças:

- A identificação e localização dos estabelecimentos da empresa em que são emitidos os documentos de faturação e documentos fiscalmente relevantes;



- A identificação dos equipamentos utilizados para processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes;
- O número de certificado do programa utilizado em cada equipamento, quando aplicável;
- A identificação dos distribuidores e dos instaladores que comercializaram e/ou instalaram as soluções de faturação.

Prazo de comunicação:

Geral:

Antes do início da emissão de documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes.

Prazo transitório:

- Prevê-se que a obrigação de comunicação dos estabelecimentos de faturação seja efetuada apenas a partir de 1 de julho de 2021 (estando dependente da publicação da regulamentação associada ao código único do documento e do código de barras bidimensional (QR Code, que se prevê que entre em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021).

A identificação e localização dos estabelecimentos comunicada à AT não está sujeita a sigilo fiscal, podendo ser disponibilizada publicamente pela AT.

Neste momento, ainda não está disponibilizada a funcionalidade no Portal das Finanças para efetuar a comunicação dos estabelecimentos e dos sistemas de faturação, estando dependente da publicação da regulamentação associada ao código único do documento e do código de barras bidimensional (QR Code, que se prevê que entre em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021).

Comunicações das séries de faturação e de outros documentos fiscalmente relevantes

A comunicação das séries de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes prevê-se que entre em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021 (estando dependente da regulamentação do código único do documento, que também se prevê que entre em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021).



Elementos a comunicar

- Identificação das séries utilizadas na emissão dos documentos de faturação e demais documentos fiscalmente relevantes por cada estabelecimento e meio de processamento utilizado.

Prazo:

Antes da utilização da série na emissão de documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes.

Entrada em vigor prevista para 1 de janeiro de 2021, estando dependente da publicação da regulamentação do código único do documento, que também se prevê que entre em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021.

Obrigações nos programas informáticos de faturação:

Por cada série documental comunicada à AT, esta entidade atribui um código, que deve integrar o código único de documento, a constar nos dados do SAF-T a ser extraído dos programas informáticos de faturação.

Comunicação dos elementos das faturas

Alterações/esclarecimentos às obrigações de comunicação dos elementos das faturas (e outros documentos fiscalmente relevantes) nos termos do artigo 3º DL 198/2012:

Documentos obrigatoriamente comunicados à AT:

- Faturas (incluindo faturas-simplificadas e faturas-recibo);
- Documentos retificativos de faturas (notas de débito e notas de crédito);
- Documentos de conferência de mercadorias ou de prestação de serviços, incluindo:
 - Consultas de mesa;
 - Crédito de consignação;
 - Fatura de consignação nos termos do artigo 38º do código do IVA;



- Folhas de obra;
- Nota de Encomenda;
- Orçamentos;
- Faturas pró-forma;
- Outros similares;
- Recibos (apenas no âmbito do regime do IVA de caixa, emitidos por sujeitos passivos enquadrados no regime ou emitidos a estes sujeitos passivo).

Prazo:

Novidade:

Para o ano de 2019:

- A comunicação é efetuada até ao dia 15 do mês seguinte ao da emissão da fatura ou documento referido em cima.

A partir de 2020 (faturas e documentos emitidos em janeiro de 2020):

- A comunicação é efetuada até ao dia 10 do mês seguinte ao da emissão do documento.

Elementos dos documentos a serem comunicados:

- Número de identificação fiscal do emitente;
- Número da fatura ou do documento;
- Data de emissão;
- Tipo de documento, nos termos referidos na estrutura de dados do SAF-T;
- Número de identificação fiscal do adquirente que seja sujeito passivo de IVA, quando tenha sido inserido no ato de emissão;
- Número de identificação fiscal do adquirente que não seja sujeito passivo de IVA, quando este solicite a sua inserção no ato de emissão;
- Valor tributável da prestação de serviços ou da transmissão de bens;
- Taxas de IVA aplicáveis;
- O motivo justificativo da não aplicação do IVA, se aplicável;



- Montante de IVA ou Imposto do Selo liquidado (**redação alterada com o DL 28/2019**)
- A menção «IVA - regime de caixa», se aplicável;
- O número do certificado do programa que os emitiu;
- Identificação do documento de origem, se aplicável;
- Identificação do documento retificado, se aplicável (**novo com o DL 28/2019**);
- Identificação do país ou região do imposto (**novo com o DL 28/2019**);
- Código único de documento (**novo com o DL 28/2019**) (apenas quando estiver regulamentada a sua introdução nos programas informáticos de faturação).

Comunicação de inventários

Novidades:

- Comunicação da valorização dos inventários.
- Dispensas:
 - Ficam dispensadas da obrigação de comunicação dos inventários os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime simplificado de tributação em sede de IRS ou IRC.
 - Deixa de existir o limite de 100.000 euros de volume de negócios.

Estas alterações aplicam-se a partir das comunicações dos inventários referentes ao período de tributação de 2019, a realizar até 31 de janeiro de 2020 (ou final do 1.º mês seguinte à data do termo do período de tributação diferente do ano civil).

Já disponibilizadas as atualizações às estruturas e características dos ficheiros para efetuar a comunicação dos inventários, com a respetiva valorização, através da Portaria nº 126/2019, de 2 de maio.

25.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Qual o novo prazo de comunicação dos elementos das faturas, documentos retificativos e documentos de conferência? A partir de quando entra em vigor?



A comunicação dos elementos das faturas, documentos retificativos e documentos de conferência é efetuada até dia 15 do mês seguinte à data de emissão dos documentos. Esta alteração entrou em vigor para a comunicação dos documentos emitidos em janeiro de 2019, com comunicação até 15 de fevereiro de 2019.

A partir dos documentos emitidos em janeiro de 2020, a comunicação passa a ser efetuada até dia 10 do mês seguinte.

2.º caso

Os recibos passam a ser obrigatoriamente comunicados?

Sim.

Mas, apenas os recibos emitidos no âmbito do regime do IVA de caixa.

3.º caso

Quais as alterações na comunicação dos inventários?

A partir dos inventários do período de tributação de 2019, estes passam a ser comunicados à AT com a indicação da respetiva valorização.

A comunicação dos inventários continua a ser efetuada em janeiro do ano seguinte do ano a que respeitam (ou até ao final do 1.º mês seguinte à data do termo de período de tributação diferente do ano civil).

4.º caso

Quais as entidades obrigadas à comunicação dos inventários em janeiro de 2020?

Outra importante alteração relacionada com a comunicação dos inventários à AT está relacionada com o âmbito de aplicação desta obrigação.

Passam apenas a estar dispensados desta obrigação os sujeitos passivos de IRC e IRS enquadrados no regime simplificado de tributação previsto para esses impostos.

Deixa de existir o limiar de volume de negócios de 100.000 euros.



5.º caso

Qual o prazo para a comunicação dos estabelecimentos onde estão localizados os sistemas de faturação?

O prazo geral de comunicação será antes do início da emissão de documentos de faturação e outros documentos fiscalmente relevantes.

Prevê-se que esta comunicação seja efetuada apenas após 1 de julho de 2021.

6.º caso

O que é considerado como estabelecimento e equipamento para efeitos da referida comunicação?

Os sujeitos passivos são obrigados a comunicar os estabelecimentos e equipamentos onde são emitidas as faturas e documentos fiscalmente relevantes, independentemente do tipo e localização do sistema de processamento de faturação utilizado.

Por exemplo, se o sistema de faturação estiver localizado na “nuvem” (acesso via internet ou aplicação móvel), o local do estabelecimento a indicar pode ser a sede da empresa ou domicílio do empresário em nome individual, o equipamento utilizado a comunicar pode ser o portátil, computador ou equipamento móvel utilizado para emitir as faturas, bastando mencionar esse equipamento de forma genérica sem necessidade de colocar número de série (por exemplo: computador portátil do gerente, computador portátil do vendedor, POS portátil do comercial, etc.).

O objetivo pretendido é a indicação de todos os locais em que existem sistemas de faturação onde sejam emitidas faturas, independentemente de se tratar de local físico permanente ou móvel. Não é relevante o local físico onde esteja instalado o sistema de faturação para processamento das faturas, sendo apenas relevante o local onde as faturas sejam efetivamente emitidas.

7.º caso

Um taxista, empresário em nome individual, no regime simplificado de IRS, que não está obrigado a utilizar programas de faturação certificados pela AT, está obrigado a comunicar o estabelecimento onde são emitidas as faturas?

Sim. Deve comunicar que o estabelecimento é a viatura táxi X, e que utiliza impressos de tipografia autorizadas para emitir faturas.



8.º caso

Uma empresa que possua sistemas móveis portáteis para emitir faturas e documentos de transporte, utilizados pelos comerciais nas suas visitas aos clientes, quais serão os estabelecimentos e equipamentos para emissão de faturas que comunica à AT?

Terá que comunicar todos equipamentos móveis portáteis, individualmente, indicando um referência para identificar cada equipamento, e indicando a sede, loja ou outro local físico como estabelecimento.

9.º caso

Um médico, trabalhador independente, sujeito passivo da categoria B de IRS, emite faturas-recibo eletrónicas através da aplicação do Portal das Finanças. É obrigado a comunicar o estabelecimento de faturação?

Sim. Deve indicar o domicílio fiscal ou local de estabelecimento (caso seja diferente do domicílio e tenha sido indicado para o cadastro das finanças através da declaração de início/alterações), e como equipamento de faturação, indicar a aplicação do Portal das Finanças.

10.º caso

Qual a diferença entre a comunicação da identificação do distribuidor do programa de faturação e do instalador desse programa?

O distribuidor é a entidade que vendeu a licença ou programa ao sujeito passivo. Pode ser o próprio, caso tenha sido desenvolvido internamente. O instalador é a entidade que efetuou a instalação do programa para o sujeito passivo em causa. Pode ser o próprio, caso seja instalação através da internet ou loja de aplicações.

11.º caso

Quando e como se deve comunicar as séries de faturação e dos documentos fiscalmente relevantes?

As séries de faturação e dos documentos fiscalmente relevantes são comunicadas antes da sua utilização.

Recorde-se que, caso a entidade utilize séries de faturação contínuas ao longo dos anos, apenas necessitam de efetuar uma única comunicação.



Todavia, para essa comunicação é necessário indicar o número de dígitos máximos para a numeração das faturas de cada série. Por exemplo, se indicar que a série se inicia em: “0001”, essa série apenas pode incluir a emissão de 9999 faturas. Para a emissão da fatura seguinte, terá que ser comunicada uma nova série.

Caso, se utilize uma série de faturação anual, em que a numeração é reiniciada em cada início do ano, o sujeito passivo deve comunicar uma série de faturação em cada ano, ainda que seja utilizado o mesmo prefixo.

A comunicação das séries de faturação apenas está prevista se iniciar a partir de 1 de janeiro de 2021.

26. Código Único do Documento e QR Code

26.1. Casos práticos

1.º caso

Qual a utilidade do código único do documento (ATCUD)?

2.º caso

Qual a utilidade do código de barras bidimensional (QR code)?

26.2. Desenvolvimento do tema

QR code

Nas faturas, passa a ser obrigatório que conste um código de barras bidimensional (código QR) e um código único de documento.

Esta obrigação está previsto que entre em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021, carecendo de ser regulamentada através de Portaria do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais a ser publicada.

O QR code incluirá informação básica de cada documento emitido pelos programas de faturação certificados pela AT, nomeadamente a identificação dos intervenientes, o tipo de documento, data, o ATCUD (quando entrar em vigor), as bases tributáveis, taxas de IVA e IVA liquidado, nº do certificado, e outros.



Utilização do QR code

Com esta informação por documento, será possível efetuar automatização do registo dos documentos recebidos a partir da leitura do QR code, nomeadamente através da digitalização e leitura desse código.

A partir de 1 de janeiro de 2021, quando for regulamentado o código de barras bidimensional (código QR) e o código único de documento, os consumidores finais passam a poder solicitar faturas sem NIF para efeitos das deduções à coleta de IRS, desde que se proceda posteriormente à comunicação dessas despesas no Portal E-fatura através desses novos códigos associados às faturas.

Passa a ser possível efetuar deduções à coleta dos vários tipos de despesas previstos no artigo 78º do CIRS, quando suportadas por faturas (despesas gerais e familiares, despesas de saúde, despesas de formação e educação, despesas com imóveis, despesas por exigência de faturas de determinados setores de atividade, encargos com lares), mesmo que não seja solicitado NIF nas faturas, desde que o adquirente efetue a comunicação dessa fatura no Portal E-fatura através do respetivo código de barras bidimensional (código QR) ou o código único de documento.

Esta possibilidade apenas entrará em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021, quando o código de barras bidimensional (código QR) ou o código único de documento passarem a constar das faturas processadas (cuja regulamentação ainda não foi publicada em Portaria).

Para os documentos de transporte, passa a ser possível acompanhar a circulação dos bens com o código de identificação da AT ou com o ATCUD.

Código único do documento (ATCUD)

Na estrutura de dados do SAF-T (Portaria nº 302/2016, de 2 de dezembro), este código único do documento está previsto em:

- Para os documentos de faturação, no campo 4.1.4.2. - Código Único do Documento (ATCUD), sendo de preenchimento obrigatório.

Este campo deve conter o Código Único do Documento. O campo deve ser preenchido com «0» (zero) até à sua regulamentação.

- Para os documentos de transporte, no campo 4.2.3.2. Código Único do Documento (ATCUD), sendo de preenchimento obrigatório.



Este campo deve conter o Código Único do Documento. O campo deve ser preenchido com «0» (zero) até à sua regulamentação.

- Para os documentos de conferência de mercadorias e prestações de serviços, no campo 4.3.4.2. Código Único do Documento (ATCUD), sendo preenchimento obrigatório.

Este campo deve conter o Código Único do Documento. O campo deve ser preenchido com «0» (zero) até à sua regulamentação.

- Para os recibos, no campo - 4.4.4.2. Código Único do Documento (ATCUD), sendo de preenchimento obrigatório.

Este campo deve conter o Código Único do Documento. O campo deve ser preenchido com «0» (zero) até à sua regulamentação.

O ATCUD é composto por 8 caracteres, separado pelo carater “-“, seguindo do número sequencial da série do documento em causa.

O ATCUD é um código para identificar os documentos emitidos por cada sistema de faturação (meio de processamento), série de documentos e equipamento e/ou estabelecimento utilizado e comunicado à AT.

Por cada comunicação das séries de faturação (e por cada estabelecimento de faturação), é atribuído um código de validação da série a atribuir pela AT, que fará parte do ATCUD.

26.3. Resolução dos casos práticos

1.º caso

Qual a utilidade do código único do documento (ATCUD)?

O ATCUD é um código a ser gerado para identificar cada documento emitido, tendo como objetivo o combate à fraude e evasão fiscal.

Será um código associado a cada documento emitido, tenha este sido processado por programas informáticos certificados ou através de documentos pré-impressos em tipografia autorizada.

Este ATCUD passará a ser um dos elementos das faturas a comunicar à AT nos termos do artigo 3º do DL 198/2012.

Pode ainda ser utilizado para acompanhar os bens em circulação nos termos do RBC e alternativa ao Código de identificação da AT.



2.º caso

Qual a utilidade do código de barras bidimensional (QR code)?

Com esta informação por documento, será possível efetuar automatização do registo dos documentos recebidos a partir da leitura do QR code, nomeadamente através da digitalização e leitura desse código.

A partir de 1 de janeiro de 2021, quando for regulamentado o código de barras bidimensional (código QR) e o código único de documento, os consumidores finais passam a poder solicitar faturas sem NIF para efeitos das deduções à coleta de IRS, desde que se proceda posteriormente à comunicação dessas despesas no Portal E-fatura através desses novos códigos associados às faturas.



BIBLIOGRAFIA

BASTO, José. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164, Lisboa 1991.

CORREIA, Arlindo, *O Regime Especial de IVA aplicável aos Bens em Segunda Mão, Obras de Arte, Objetos de Coleção e Antiguidades*, in *Fiscália*, n.º 8, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, 1994.

COSTA, S. e VELOSO, O. *Regularização do IVA de Créditos Incobráveis e Créditos de Cobrança Duvidosa*. Revista Portuguesa de Contabilidade. Porto, 2015.

DGCI. *Código do IVA, Notas Explicativas e Legislação Complementar*, Direção-Geral dos Impostos, 1985.

LAIRES, Rui. *Tributação em IVA das vendas de bens em segunda mão, de objetos de arte ou de coleção e de antiguidades*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pp. 41-114, 2012.

LAIRES, Rui. *IVA - A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 208, Janeiro 2010.

LIMA, Emanuel. *IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado, Comentado e Anotado*, Porto Editora, 9.ª edição, janeiro 2003.

PALMA, Clotilde; SANTOS, António. *Código do IVA e RITI - Notas e Comentários*, Almedina, junho 2014.

PALMA, Clotilde. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 6.ª Edição, 2016.

PALMA, Clotilde. *O Regime especial de Tributação em IVA dos Bens de Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades*. Fisco n.º 82/83, setembro-outubro de 1997, pp. 31-43, 1997.

PALMA, Clotilde. *As regras do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a localização das prestações de serviços*. Revista TOC n.º 29, agosto de 2002.

PALMA, Clotilde. *As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 409-410, janeiro/junho 2003.

PALMA, Clotilde. *O IVA e as operações efetuadas via eletrónica - alterações introduzidas através do Decreto-Lei n.º 130/2003*. Revista TOC n.º 43, outubro 2003.



PALMA, Clotilde. *O Pacote IVA - novas regras de localização das prestações de serviços*. Revista TOC n.º 97, abril 2008.

SILVA, A. C. (2017). *IVA - Regularização em créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis*. Jornal de Negócios, 09-01-2017.

TAVARES, N. (2016). *Perdas por Imparidade e Créditos Incobráveis em IVA e IRC*. Manual do Curso de Formação Segmentada SEG0716 - OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados.



QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO

[illegible]

Data:

 /

 /

Local:

[illegible]

Muito Bom	Bom	Razoável	Fraco	Mau
-----------	-----	----------	-------	-----

1.2 O nível de conhecimentos com que iniciou o curso era: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

No que se refere ao apoio logístico disponibilizado (instalações, equipamentos, apoio técnico-administrativo) considerou-o: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.1 O método utilizado pelo formador foi: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.3 O formador motivou o grupo de forma: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.4 A qualidade do material pedagógico-didático utilizado (manual e/ou outros documentos) foi:

3.5 Os conteúdos programáticos foram abordados de forma: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.6 A duração do curso foi em sua opinião: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

3.7 A utilidade e a pertinência dos exercícios e trabalhos realizados, face aos objetivos propostos, foi, em sua opinião:

4.1 No final do curso, a sua expectativa foi: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4.2 Para o exercício da profissão, os conhecimentos adquiridos são: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4.3 Globalmente considerou o curso: ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

4.4 Que curso/s sugere para sua realização profissional?

[illegible]

5. SUGESTÕES

--



Ligue-se à maior Ordem
profissional portuguesa



www.occ.pt

ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Avenida Barbosa du Bocage, 45 | 1049-013 Lisboa | Tel. 21 799 97 00 Fax. 21 795 73 32 Email geral@occ.pt