



INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU
ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO
Departamento de Gestão

FISCALIDADE

Gestão de Empresas
Contabilidade

MANUAL DE APOIO

Imposto
sobre o
Valor
Acrescentado

Ano Letivo de 2014/2015

Outubro de 2014

Carlos Manuel Freitas Lázaro



ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	2
2. INCIDÊNCIA	12
2.1 INCIDÊNCIA REAL OU OBJETIVA	12
2.2 INCIDÊNCIA PESSOAL OU SUBJETIVA	37
3. TAXAS, VALOR TRIBUTÁVEL, FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE	43
3.1 TAXAS DO IMPOSTO	43
3.2 VALOR TRIBUTÁVEL	46
3.3 FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO	55
3.4 REGIME DE IVA DE CAIXA	61
4. ISENÇÕES	68
4.1 ISENÇÕES INCOMPLETAS	69
4.2 ISENÇÕES COMPLETAS	73
4.3 OUTRAS ISENÇÕES	77
4.4 FIM DA ISENÇÃO NA AGRICULTURA	84
5. DIREITO À DEDUÇÃO E RENÚNCIA À ISENÇÃO	85
5.1 DIREITO À DEDUÇÃO	86
5.2 REEMBOLSO DE IVA	88
5.3 RESTITUIÇÕES ESPECIAIS EM IVA	91
5.4 REGULARIZAÇÕES EM IVA	100
5.5 RENÚNCIA À ISENÇÃO EM IVA	103
6. SUJEITOS PASSIVOS MISTOS	113
6.1 MÉTODOS DE DEDUÇÃO PARCIAL DO IVA	115
6.2 REGULARIZAÇÕES POR VARIAÇÕES DOS PRO-RATAS	118
6.3 REGULARIZAÇÕES POR VARIAÇÕES DE PRO-RATAS DEFINITIVOS	121
6.4 OS SUJEITOS PASSIVOS MISTOS E OS SUBSÍDIOS	130
7. SITUAÇÕES DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO	135
7.1 CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO E ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS	135
7.2 OUTRAS INVERSÕES DO SUJEITO PASSIVO	145
8. REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO	146
8.1 REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO	146
8.2 REGIME ESPECIAL DOS PEQUENOS RETALHISTAS	149
9. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS	153
9.1 OBRIGAÇÕES DE PAGAMENTO	154
9.2 OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS	158
9.3 OBRIGAÇÕES DE FATURAÇÃO	166
9.4 OBRIGAÇÕES DE ESCRITURAÇÃO	174
9.5 REGIME DOS BENS EM CIRCULAÇÃO	178
10. OPERAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)	181
10.1 REGIME GERAL DO RITI	182
10.2 REGIMES PARTICULARES DO RITI	190
10.3 ISENÇÕES EM OPERAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS	201
10.4 OPERAÇÕES TRIANGULARES	204
10.5 OUTRAS MOVIMENTAÇÕES DE BENS NA UNIÃO EUROPEIA	214
11. LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES SUJEITAS	223
11.1 LOCALIZAÇÃO DAS TRANSMISSÕES DE BENS	224
11.2 LOCALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	230
11.3 EXCEÇÕES GENÉRICAS NA LOCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS	235
11.4 EXCEÇÕES ESPECÍFICAS NA LOCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS	242
11.5 TRIBUTAÇÃO DO “COMÉRCIO ELETRÓNICO”	248
11.6 CONSIDERAÇÕES SOBRE LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES	253
11.7 LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES NAS REGIÕES AUTÓNOMAS	258
12. REGIMES DA MARGEM	261
12.1 REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS BENS EM SEGUNDA MÃO, OBJETOS DE ARTE, DE COLEÇÃO E ANTIGUIDADES ...	261
12.2 REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DAS AGÊNCIAS DE VIAGENS E ORGANIZADORES DE CIRCUITOS TURÍSTICOS	268
12.3 REGIME DE TRIBUTAÇÃO DOS COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS APLICÁVEL AOS REVENDEDORES	275

1. Introdução

Artº 104, nº 4, Constituição da República Portuguesa

A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo

Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

- aprovado pelo DL 394-B/84, de 26 de dezembro - entrou em vigor em 1.1.1986
- substituição do Imposto de Transações pelo IVA
- adesão de Portugal à U.E. em 1.1.1986
 - criação de um sistema comum a todos os Estados-membros
 - harmonização comunitária da tributação geral do consumo, tendo em vista a realização de um mercado interno europeu

Caraterização do IVA

- **Imposto geral sobre o consumo**
 - incide sobre as transmissões de bens e/ou prestações de serviços
- **Imposto de base comunitária**
 - regulado por várias diretivas do Conselho da União Europeia
 - “6ª Diretiva” (77/388/CEE, de 17.5.1977), que procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados-membros
- **Imposto plurifásico**
 - incide em todas as fases do circuito económico, desde a produção/importação ou aquisição intracomunitária ao retalho
 - suportado de facto pelos consumidores e utilizadores finais de bens e serviços
- **Imposto sem efeitos cumulativos**
 - todos os operadores económicos são obrigados a calcular o imposto sobre o preço de venda
 - regime de pagamentos fracionados, mas com dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o gasto dos diversos elementos constitutivos do preço dos diferentes bens e serviços sujeitos a tributação

Cada operador económico apenas entrega ao Estado uma fração do total do imposto que, no fim do circuito, irá ser suportado, efetivamente, pelo consumidor final

O IVA nas relações internacionais

O imposto sobre o valor acrescentado abrange tendencialmente todo o consumo ou despesa efetuado pelos cidadãos, quer tal consumo respeite a bens, de origem nacional ou importados, ou a serviços

Abolição das fronteiras fiscais, no interior da U.E.

- desde 1 de janeiro de 1993
- significativas alterações do IVA
- um regime autónomo, a aplicar, por um período transitório, às trocas intracomunitárias de bens entre os vários Estados-membros
- Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)
 - DL 290/92, de 28 de dezembro

Métodos de cálculo do IVA

Métodos de cálculo utilizados para apuramento do IVA devido por cada operador económico:

- Método indireto subtrativo (ou método de crédito de imposto ou método das faturas)

$$\text{IVA} = (\text{taxa}_1 \times \text{valor venda}) - (\text{taxa}_2 \times \text{valor compra})$$

- Método direto subtrativo ou método de dedução base da base:

$$\text{IVA} = t \times (O - I) \quad t = \text{taxa}; O = \text{outputs}; I = \text{inputs}$$

Método Direto	Subtrativo	$T = t \times (V - C)$
	Aditivo	$T = t \times (S + J + L + R)$
Método Indireto	Subtrativo	$T = t \times V - t \times C$
	Aditivo	$T = t \times S + t \times J + t \times L + t \times R$

Legenda:

$V - C \rightarrow$ Valor Acrescentado $T \rightarrow$ Valor do IVA Apurado $t \rightarrow$ Taxa do IVA $V \rightarrow$ Vendas
 $C \rightarrow$ Compras $S \rightarrow$ Salários $J \rightarrow$ Juros $L \rightarrow$ Lucros $R \rightarrow$ Rendas

Nos métodos diretos é necessário conhecer o valor acrescentado gerado por cada agente económico, enquanto que no indireto tal não é necessário

O direito à dedução

Cada operador económico:

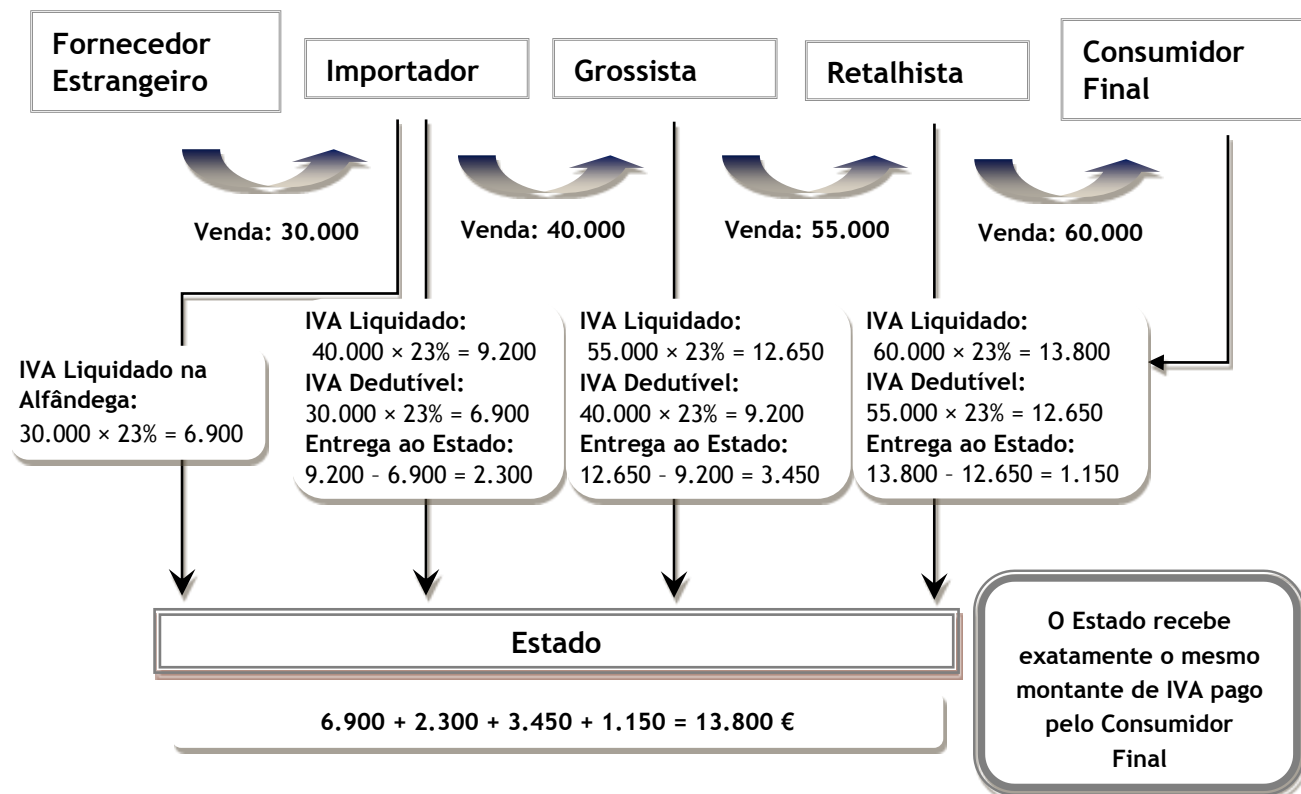
- é devedor do Estado pelo valor do imposto faturado aos clientes nas vendas ou serviços efetuados em determinado período
- e é credor do Estado pelo total do imposto suportado nas compras ou serviços efetuados nesse mesmo período
 - um direito financeiro e não físico
 - significa que o seu exercício por parte do sujeito passivo é feito com referência a um período e não a um bem

Obrigação da Liquidação do imposto

Direito à dedução do imposto

IVA - imposto plurifásico

- corresponde, em termos de receita arrecadada, a um imposto monofásico lançado na fase do retalhista
- permite entregas repartidas do imposto por todos os agentes do circuito económico e, consequentemente, entregas de uma menor parcela de imposto, por cada um deles, diminuindo a tendência para a evasão fiscal
- o mecanismo do direito à dedução permite ao Estado, não sendo liquidado IVA numa das fases do circuito, recuperá-lo em entregas posteriores



Incidência do imposto

Uma operação, para ser sujeita a IVA, terá de reunir simultaneamente as seguintes condições:

- tratar-se de uma transmissão de bens, importação, prestação de serviços ou operação intracomunitária
- ser efetuada a título oneroso, sendo também tributadas as operações a título gratuito, por se assimilarem a título oneroso
- ser efetuada por um sujeito passivo agindo como tal
- efetuada em território nacional

Taxas do imposto

Operações e taxas (artº 18, CIVA)	Continente	Madeira	Açores
Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida da Lista I	6%	5%	5%
Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida da Lista II	13%	12%	10%
Restantes operações à taxa normal	23%	22%	18%
		Desde 1.abril.2012	Desde 1.janeiro.2014

Regimes do IVA

Regime Normal	Mensal	Trimestral
Regimes Especiais	Isenção (artº 53, CIVA)	Pequenos Retalhistas (artº 60, CIVA)

Enquadrados no Regime Normal

- liquidam o IVA nas vendas e prestações de serviços
- e, eventualmente, deduzem o IVA nas aquisições

Sujeito Passivo do Regime Normal, enviam a Declaração Periódica (artº 41, CIVA):

- até ao dia 10 do 2º mês seguinte (Regime Normal Mensal)
 - se volume de negócios ≥ 650.000 € no ano civil anterior
- até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre (Regime Normal Trimestral)
 - se volume de negócios < 650.000 € no ano civil anterior

Declaração de alterações, se da iniciativa do Sujeito Passivo, durante o mês de janeiro

- efeitos a partir do dia 1 de janeiro do ano da sua apresentação

A mudança de periodicidade devido ao Volume de Negócios (ou anualizado)

- notificação pela AT, produzindo efeitos a partir dessa data

Plano de Contas (Contabilidade)

2431 - IVA Suportado

2432 - IVA Dedutível

24321 - IVA Dedutível - Inventário

24322 - IVA Dedutível - Ativo fixo

24323 - IVA Dedutível - Outros bens e serviços

2433 - IVA Liquidado

24331 - IVA Liquidado - Operações gerais

24332 - IVA Liquidado - Autoconsumos e operações gratuitas

2434 - IVA Regularizações

24341 - IVA Regularizações - Mensais (ou trimestrais) a favor da empresa

24342 - IVA Regularizações - Mensais (ou trimestrais) a favor da Estado

24343 - IVA Regularizações - Anuais por cálculo do pro-rata definitivo

24344 - IVA Regularizações - Anuais por variação dos pro-ratas definitivos

24345 - IVA Regularizações - Outras regularizações anuais

2435 - IVA Apuramento

2436 - IVA a pagar

2437 - IVA a recuperar

2438 - IVA Reembolsos pedidos

2439 - IVA Liquidações oficiosas

Outras subdivisões

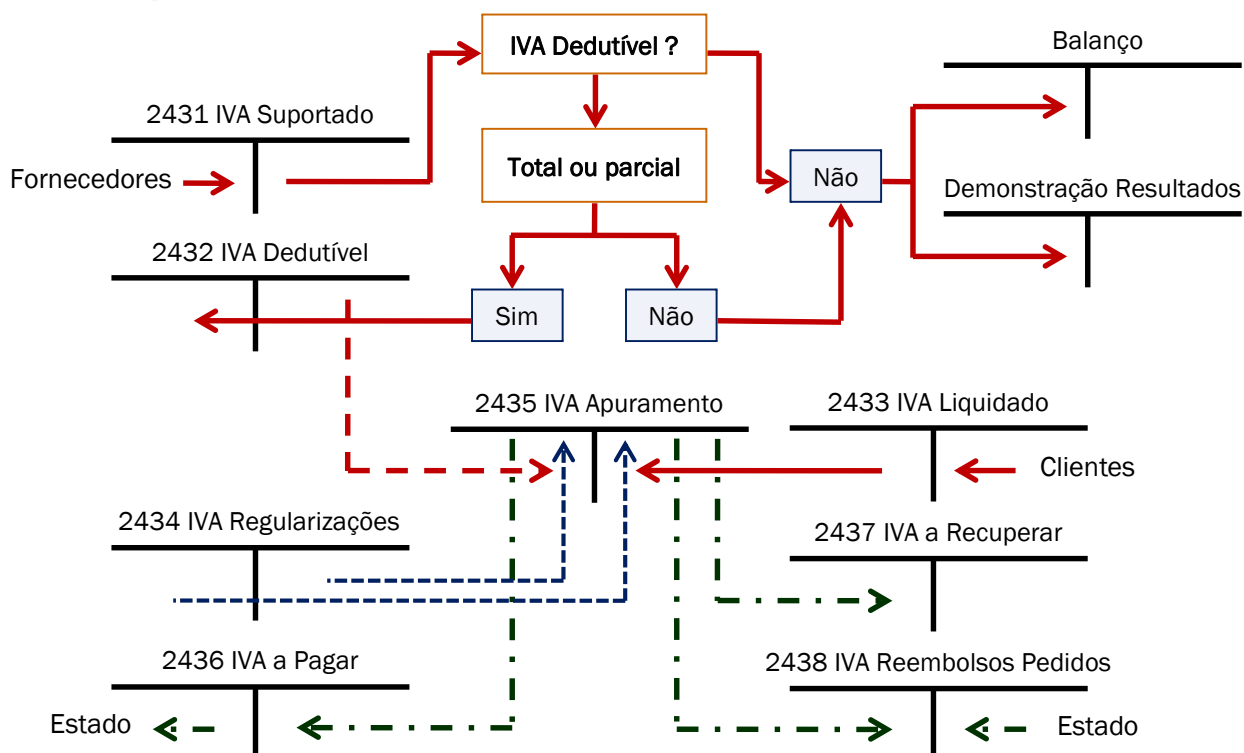
Por tipo de mercado:

- 1. Mercado interno (Continente)
- 2. Mercado interno (Madeira)
- 3. Mercado interno (Açores)
- 4. Intracomunitário
- 5. Países terceiros

Por taxas

- | | | |
|---------|--------|--------|
| ▪ 1. 6% | 2. 13% | 3. 23% |
| ▪ 4. 5% | 5. 12% | 6. 22% |
| ▪ 7. 5% | 8. 10% | 9. 18% |

Contabilização do IVA



Caso Prático

Em agosto de 2014 a empresa ESTV, LDA (Regime Normal Mensal) apresenta as seguintes operações
Apure o IVA a pagar ou a recuperar relativamente ao mês de agosto

Com a empresa X, LDA (venda de mercadoria com desconto de pronto pagamento)

- 06.08.2014: Venda de mercadorias por 12.000 € à taxa normal
Emissão da fatura nesse dia; venda a 30 dias
- 15.08.2014: Cobrança da fatura emitida concedendo um desconto por pronto pagamento de 5% sobre o valor em dívida

X, LDA	06.08.2014	- D/ 211 Clientes c/c 14.760 - C/ 24331 IVA Liquidado 2.760 - C/ 711 Vendas - Mercadorias 12.000	Campo 3: 12.000 Campo 4: 2.760
	15.08.2014	- D/ 12 Depósitos à Ordem 14.022 - D/ 682 Desconto pronto pagamento 738 (14.760 × 5%) - C/ 211 Clientes c/c 14.760	

Com a empresa Y, LDA (venda a crédito e anulação do adiantamento)

- 08.08.2014: Recebimento de adiantamento de 1.000 € (+ IVA 6%) do cliente, relativo a futura venda de mercadorias (preço fixado)
- 20.08.2014: Emissão da fatura correspondente à venda, abatendo o adiantamento à base tributável, no total de 7.000 € (+ IVA)
- 27.08.2014: Recebimento do restante

Y, LDA	08.08.2014	- D/ 12 Depósitos à Ordem 1.060 - C/ 24331 IVA Liquidado 60 - C/ 276 Adiantamentos p/ conta de vendas 1.000 (Preço fixado)	Campo 1: 1.000 Campo 2: 60
	20.08.2014	- D/ 211 Clientes c/c 7.420 - D/ 276 Clientes c/c 1.000 - C/ 24331 IVA Liquidado 420 (7.000 × 6%) - C/ 711 Vendas 8.000	Campo 1: 7.000 Campo 2: 420
	27.08.2014	- D/ 12 Depósitos à Ordem 7.420 - C/ 211 Clientes c/c 7.420	

Com a empresa P, LDA (compra a crédito e anulação do adiantamento)

- 11.12.2013: adiantamento ao fornecedor da quantia de 10.000 € (liquidação de IVA a 23%)
- 20.08.2014: Receção da fatura de 61.500 €, referente à compra de mercadorias, com o adiantamento abatido à base tributável

P, LDA	11.12.2013	- D/ 39 Adiantamento por conta de compras 10.000 - D/ 24321 IVA Dedutível 2.300 - C/ 12 Depósitos a ordem 12.300	Deduziu
	20.08.2014	- D/ 311 Compras - Mercadorias 60.000 - D/ 24321 IVA Dedutível 11.500 - C/ 39 Adiantamento por conta de compras 10.000 - C/ 221 Fornecedores c/c 61.500	Campo 22: 11.500

Preço sem IVA = $61.500 \div 1,23 = 50.000 \text{ €}$ IVA = $50.000 \times 23\% = 11.500 \text{ €}$

Aquando da receção da fatura da compra, regista-se o valor da compra (50.000 + 10.000 do adiantamento), pois é abatido à base tributável

Com a empresa F, LDA (devolução de mercadorias)

- 06.08.2014: Aquisição de mercadoria pelo valor de 6.000 € à taxa de 23% (IVA dedutível)
- 09.08.2014: Devolução de parte da mercadoria no montante de 2.000 €
- 15.08.2014: Pagamento ao fornecedor da parte em dívida (desconto de pronto pagamento de 5%)

F, LDA	06.08.2014	- D/ 311 Compras - Mercadorias 6.000 - D/ 24321 IVA Dedutível 1.380 (6.000 × 23%) - C/ 221 Fornecedores c/c 7.380	Campo 22: 1.380
	09.08.2014	- D/ 221 Fornecedores c/c 2.460 - C/ 24342 IVA Regularizações a favor do Estado 460 - C/ 317 Devoluções de compras 2.000	Campo 41: 460
	15.08.2014	- D/ 221 Fornecedores c/c 4.920 - C/ 782 Descontos de pronto pagamento obtidos 246 - C/ 12 Depósitos à Ordem 4.674	

Desconto: $(7.380 - 2.460) \times 5\% = 4.920 \times 5\% = 246 \text{ €}$

Regularização do IVA suportada por uma nota de crédito emitida pelo fornecedor (artº 29, CIVA)

Com a empresa G, LDA (Dívida declarada incobrável)

- 27.08.2014: o Tribunal declarou a insolvência do cliente G, Lda, com um débito acumulado de 21.120 €

Este cliente já estava reconhecido como cliente de cobrança duvidosa desde fevereiro de 2009

G, LDA	27.08.2014	- D/ 219 Perdas por imparidade acumuladas 21.120 - C/ 213 Clientes cobrança duvidosa 21.120	
	27.08.2014	- D/ 24341 IVA Regularizações - a favor da empresa 3.520 - C/ 783 Recuperação de dívidas a receber 3.520	Campo 40: 3.520

Dívida líquida de IVA: $21.120 \div 1,20 = 17.600 \text{ €}$ IVA = $17.600 \times 20\% = 3.520 \text{ €}$

O CIVA admite a regularização do IVA, incluído no crédito, a favor do sujeito passivo (artº 78, CIVA)

A prova dessa situação é obtida pela sentença/acórdão da declaração de insolvência

Como o cliente já estava classificado em clientes de cobrança duvidosa desde 2009, admitimos que já naquela data havia sido reconhecida a respetiva perda por imparidade pelo valor total do crédito

Com a empresa AA, LDA (aquisição de serviços de construção civil)

- 18.08.2014: Aquisição de um serviço de construção civil pelo valor de 1.000 € à taxa de 23% (inversão do sujeito passivo e IVA dedutível)

Fatura-recibo emitida nesse mesmo dia

AA, LDA (Construção civil)	18.08.2014	- D/ 622 FSE Serviços especializados 1.000 - C/ 12 Depósitos à Ordem 1.000	Campo 3: 1.000 Campo 4: 230 Campo 24: 230
		- D/ 24323 IVA Dedutível 230 - C/ 24331 IVA Liquidado 230 (inversão)	Campo 102: 1.000

Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB)

- 18.08.2014: Venda e envio de mercadoria no valor de 40.000 € para empresa de Espanha (SP Espanhol fornece o NIF)

Emissão da fatura correspondente à venda, nesse mesmo dia. IVA à taxa normal

ES	18.08.2014 (TIB)	D/ 211 Clientes c/c	40.000	Campo 7: 40.000 (isenção: artº 14, RITI)
		C/ 711 Vendas - Mercadorias	40.000	

Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)

- 28.08.2014: Compra e receção de mercadoria no valor de 30.000 € de empresa Francesa, à taxa normal - Enviou o NIF à empresa francesa

Receção da fatura correspondente à compra, nessa data

FR	28.08.2014 (AIB)	D/ 311 Compras - Mercadorias	30.000	Campo 12: 30.000 Campo 13: 6.900 Campo 22: 6.900
		C/ 221 Fornecedores c/c	30.000	
		D/ 24321 IVA Dedutível	6.900	
		C/ 24331 IVA Liquidado	6.900 (inversão)	

Exportação

- 12.08.2014: Venda e envio de mercadoria no valor de 20.000 € para empresa dos EUA

Emissão nessa data da correspondente fatura. IVA à taxa normal

EUA	12.08.2014 (Exportação)	D/ 211 Clientes c/c	20.000	Campo 8: 20.000 (isenção: artº 14, CIVA)
		C/ 711 Vendas - Mercadorias	20.000	

Importação

- 22.08.2014: Receção de mercadorias na Alfândega de Lisboa, relativas à encomenda efetuada ao nosso fornecedor EUA

O valor da encomenda cifrava-se em 5.500 USD (câmbio do dólar nesta data: 1,10 USD = 1 €)

Valor da encomenda: 5.500 USD = 5.000 €

EUA	22.08.2014 (Importação)	D/ 311 Compras - Mercadorias	5.000	Campo 24: 1.150
		C/ 221 Fornecedores c/c	5.000	
	(IVA na Alfândega)	D/ 24321 IVA Dedutível	1.150	
		C/ 12 Depósitos à Ordem	1.150	

Aquisição de serviços na U.E.

- 02.08.2014: Pagamento da fatura de serviços a um especialista espanhol, relativo a um serviço de prospeção de mercado em Espanha, no montante de 1.500 € (IVA excluído - taxa normal)

ES	02.08.2014 (Serviço localizado em PT)	D/ 622 FSE Serviços Especializados	1.500	Campo 16: 1.500 Campo 17: 345 Campo 24: 345
		C/ 12 Depósitos à Ordem	1.500	
		D/ 24323 IVA Dedutível	345	
		C/ 24331 IVA Liquidado	345 (inversão)	

Outros Bens e Serviços

- Durante o mês: Aquisição de gasóleo para viaturas da empresa, no montante de 4.920 € (IVA incluído)
- 23.08.2014: Pagamento da fatura da eletricidade, no montante de 2.460 € (IVA incluído)
- 26.08.2014: Reparação da viatura de turismo, no montante de 2.460 € (IVA incluído)

Gasóleo	Agosto.2014	- D: 6242 FSE - Combustíveis 4.460 - D: 24323 IVA Dedutível 460 (50% × 920) - C: 12 Depósitos à Ordem 4.920	Campo 24: 460
Eletricidade	23.08.2014	- D: 6241 FSE Eletricidade 2.000 - D: 24323 IVA Dedutível 460 - C: 12 Depósitos à Ordem 2.460	Campo 24: 120
Reparação viatura	26.08.2014	- D: 6226 FSE Reparações 2.460 - C: 12 Depósitos à Ordem 2.460	

Crédito em situação de reporte

- Transitou de julho de 2014 um crédito no montante de 300 € (Campo 61)

IVA Apuramento

IVA Liquidado: $6.900 + 230 + 2.760 + 60 + 420 + 345 = 10.715 \text{ €}$

IVA Dedutível: $11.500 + 1.380 + 6.900 + 230 + 1.150 + 345 + 460 + 460 = 22.425 \text{ €}$

IVA Regularização: $-3.520 + 460 = -3.060 \text{ €}$

IVA Reporte do período anterior: -300

IVA a Reportar para o período seguinte: $10.715 - 22.425 - 3.060 - 300 = -15.070 \text{ €}$ (Campo 96)

Descontos comerciais obtidos em compras ou concedidos em vendas

Todos os que não estejam associados ao pagamento (rappel, bónus, descontos de quantidade, de revenda, etc)

Comerciais (compras)

Extra-fatura

(conduz à regularização do IVA)

Incluídos na fatura

(compra registada pelo valor líquido)

D/ 221 Fornecedores c/c

C/ 318 Descontos e abatimentos em compras

D/ 31X Compras

C/ 221 Fornecedores c/c

Comerciais (vendas)

Extra-fatura

(conduz à regularização do IVA)

Incluídos na fatura

(rédito da venda registado pelo valor líquido)

D/ 718 Descontos e abatimentos em vendas

C/ 211 Clientes c/c

D/ 211 Clientes c/c

C/ 71X Vendas

Descontos financeiros obtidos em compras ou concedidos em vendas

Descontos obtidos e concedidos em pagamentos (pronto pagamento e antecipação de pagamento)

Financeiros (compras)

Extra-fatura

(pode conduzir à regularização do IVA)

Incluídos na fatura

(compra registada pelo valor líquido)

D/ 221 Fornecedores c/c

C/ 782 Descontos de pronto pagamento obtidos

D/ 31X Compras

C/ 221 Fornecedores c/c

C/ 782 Descontos de pronto pagamento obtidos

Financeiros (vendas)

Extra-fatura

(pode conduzir à regularização do IVA)

Incluídos na fatura

(rédito da venda registado pelo valor líquido)

D/ 682 Descontos de pronto pagamento obtidos

C/ 211 Clientes c/c

D/ 682 Descontos de pronto pagamento obtidos

D/ 211 Clientes c/c

C/ 71X Vendas

Adiantamentos de clientes

Adiantamentos com preço não fixado
(ou monetários)

Adiantamentos com preço fixado
(ou não monetários)

D/ 12 Depósitos à ordem

C/ 218 Adiantamentos de clientes

C/ 2433 IVA Liquidado

D/ 12 Depósitos à ordem

C/ 276 Adiantamentos por conta de vendas

C/ 2433 IVA Liquidado

Adiantamentos a fornecedores

Adiantamentos com preço não fixado
(ou monetários)

Adiantamentos com preço fixado
(ou não monetários)

D/ 229 Adiantamentos a fornecedores

C/ 2432 IVA Dedutível

C/ 12 Depósitos à ordem

D/ 39 Adiantamentos por conta de compras

C/ 2432 IVA Dedutível

C/ 12 Depósitos à ordem

2. Incidência

Normas de incidência

- têm, em geral, como objetivo determinar o universo dos factos tributários sujeitos a tributação, estabelecendo os respetivos pressupostos de aplicação dos impostos

Se sobre determinada situação da vida real se verificar não existir incidência ou sujeição

- tal significa que as normas respetivas (normas de incidência) não contemplam tal situação ou expressamente a excluem
- podendo concluir-se que o imposto não atinge tal realidade (“não incidência”, “não sujeição” ou “fora do campo do imposto”)

A incidência no IVA

- incidência objetiva (ou real) - artº 1, 3, 4 e 5, CIVA
- incidência subjetiva (ou pessoal) - artº 2, CIVA
- a aplicação da lei no espaço (ou incidência territorial ou territorialidade) - artº 6, CIVA
- a aplicação da lei no tempo (ou incidência temporal ou facto gerador/exigibilidade) - artº 7 e 8, CIVA

2.1 Incidência real ou objetiva

Operação sujeita a IVA se se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos (artº 1, CIVA)

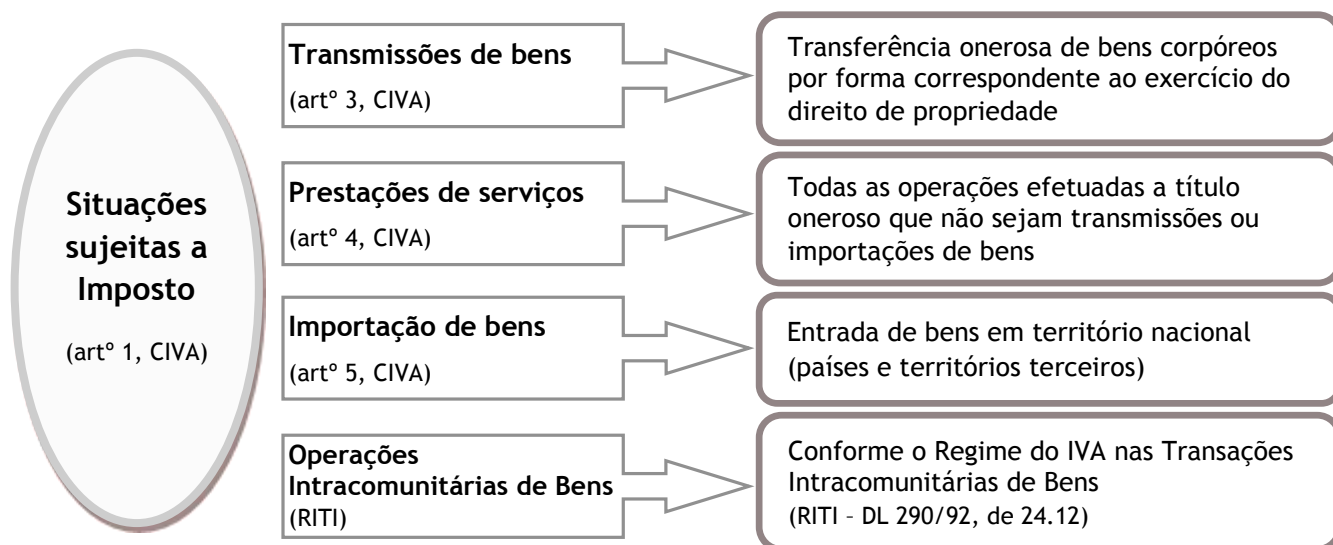
- que consista numa:
 - transmissão de bens (artº 3, CIVA)
 - prestação de serviços (artº 4, CIVA)
 - importação (artº 5, CIVA)
 - operação intracomunitária (tal como é definida e regulada no RITI)
- que seja efetuada a título oneroso
- por um sujeito passivo agindo como tal
- que seja efetuada no território nacional (artº 6, CIVA)

Operações Tributáveis Internas

Operações Tributáveis Internacionais

Conceito genérico, por vezes derogado por outras normas

Estão excluídas de tributação as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo que não age nessa qualidade (está-se no âmbito da atividade privada de um empresário ou de um prestador de serviços), bem como as mesmas operações realizadas por um particular, que não é considerado sujeito passivo de imposto



O requisito de o sujeito passivo agir como tal

- as empresas, empresários e profissionais liberais, são sujeitos passivos de IVA
- também o são, o Estado (em determinadas circunstâncias), os institutos públicos, as associações e cooperativas
- também as pessoas que pratiquem atos isolados, as que liquidem IVA indevidamente e outros, em certos casos, enquanto meros adquirentes de serviços prestados por não residentes

O requisito da territorialidade

- o facto de as operações serem ou não efetuadas no território nacional ou num contexto internacional pode não ser relevante, na medida em que terão de ser analisadas as normas de incidência relativas à territorialidade (artº 6, CIVA), principalmente no que diz respeito às prestações de serviços
- em todo o caso é válido que, regra geral, deverá existir uma certa conexão com o território nacional

O requisito da onerosidade

- não é considerado essencial, uma vez que algumas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas a título gratuito, são também passíveis de imposto (artº 3, nº 3, f), CIVA e artº 4, nº 2, b), CIVA)

Uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo, móvel ou imóvel (em geral, bens corpóreos são coisas materiais, palpáveis, com realidade física)

- ficam fora deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, que são tributáveis em sede de IVA como prestações de serviços

A transmissão de bens online, isto é, em que a encomenda e a entrega dos bens são feitas eletronicamente, é qualificada, para efeitos de IVA, como uma prestação de serviços

Transmissões de bens e prestações de serviços

- exige-se que sejam realizadas por um sujeito passivo agindo como tal
- a sua sujeição significa a inclusão no exercício de uma atividade económica
- ou, configuração como operações realizadas de modo independente e com carácter económico

Sendo um imposto sobre a despesa

- exige-se que sejam efetuadas a título oneroso (existindo assimilações de transmissões gratuitas)
- condição de sujeição que tais operações sejam realizadas em território nacional

Importações de bens

- respeito pelo princípio do destino, que modela o funcionamento do imposto no comércio internacional
- determina a sua sujeição qualquer que seja a entidade que as realiza (sujeito passivo ou mero consumidor final)
- quer as mesmas sejam efetuadas a título oneroso ou gratuito

Condição: bens que deem entrada, para consumo, em território nacional

As transações intracomunitárias de bens

- tributação das transmissões de bens, a título oneroso, efetuadas entre sujeitos passivos de 2 diferentes Estados-membros da União Europeia
- expedição ou transporte dos bens de um Estado-membro para outro



Transmissões de bens

Transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade

- não é exigível que o transmitente seja titular do direito de propriedade

A utilização da expressão “por forma correspondente” significa que não é exigível que o transmitente seja o titular do direito de propriedade (proprietário), sendo tributáveis as transmissões feitas por quem é mero detentor dos bens transmitidos (possuidor ou usufrutuário)

Abrangida a transmissão de bens imóveis, embora beneficie de isenção de IVA (artº 9, nº 30, CIVA)

Assimilados a bens corpóreos:

- energia elétrica, gás, calor, frio e similares

Situações assimiladas a transmissões de bens (artº 3, nº 3, CIVA)

- entrega de bens em execução de um contrato de locação-venda
- entrega de bens móveis vendidos com reserva de propriedade
- transferência de bens entre comitente e comissário
- não devolução ao consignante, no prazo de 1 ano, dos bens entregues em consignação ao consignatário
- entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda (totalidade dos materiais fornecida pelo SP que os produziu ou montou)
- autoconsumo externo e transmissão gratuita dos bens da empresa, quando tenha havido dedução do IVA nelas incorporado
- afetação a setor isento ou ao ativo fixo de bens constantes no artº 21, nº 1, CIVA, se tiverem beneficiado do direito à dedução

Contratos de locação-venda (artº 3, nº 3, a), CIVA)

A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade

- facto gerador: colocação dos bens à disposição (artº 7, nº 1, a) e nº 7, CIVA)
- antecipação da transmissão fiscal face à transmissão civil (as posteriores rendas são irrelevantes para efeitos de IVA)

Não se integra neste conceito a locação financeira ou leasing, nem os contratos de ALD

- a norma refere expressamente a existência de uma “cláusula vinculante”, situação que se verifica nos contratos de locação-venda, mas não nos contratos de leasing e ALD

Nos contratos de locação financeira a transmissão efetiva do direito de propriedade depende da vontade do locatário exercer (ou não) o direito de opção, pagando o valor residual previamente acordado com a empresa locadora

No caso da locação financeira deverá liquidar-se IVA nas rendas, a título de prestação de serviços (artº 4, nº 1, CIVA), devendo o IVA ser liquidado pelo valor total da renda (capital + juros), nos termos do artº 16, nº 2, h), CIVA

Aquando da venda (no momento da opção de compra pelo locatário), deverá ser liquidado IVA sobre o valor atribuído (correntemente designado de “valor residual”), a título de transmissão de bens (artº 3, nº 1, CIVA), sendo o IVA exigível apenas quando se derem os efeitos translativos do contrato (artº 7, nº 7, CIVA)

Venda a prestações com reserva de propriedade (artº 3, nº 3, b), CIVA)

A entrega material de bens móveis no âmbito de um contrato de compra e venda que preveja a reserva de propriedade até ao pagamento total ou parcial do preço

- facto gerador: colocação dos bens à disposição (artº 7, nº 1, a) e nº 7, CIVA)
- antecipação da transmissão fiscal face à transmissão civil (as posteriores rendas são irrelevantes para efeitos de IVA)
- irrelevantes para efeitos de IVA as prestações periódicas (assim como os juros nelas incluídas)

Apesar do pagamento ser fracionado, a incidência ocorre logo no momento da entrega material dos bens, pelo preço acordado entre as partes, sendo também irrelevantes, para efeitos de IVA, as prestações periódicas

Não haverá IVA sobre os juros (artº 16, nº 6, a), CIVA), até porque se o Estado recebeu o IVA antecipadamente no momento da entrega dos bens, seria ilegítimo exigir o IVA dos juros, os quais devem apenas compensar quem tem o ónus de receber a prazo

Nesta perspetiva, é legítimo o Estado exigir o IVA nos juros inerentes aos contratos de leasing, porque, neste caso, também o Estado recebe o IVA faseadamente, devendo, como tal, ser devidamente compensado

Contratos de locação-venda e venda a prestações com reserva de propriedade

Por se tratarem de contratos com condição suspensiva, a transmissão jurídica do bem só ocorrerá no momento em que se verifique a condição

- isto é, no momento em que se mostre cumprida a obrigação que incumbe ao adquirente (pagamento total ou parcial)

A solução adotada foi a de fazer prevalecer os efeitos económicos decorrentes daqueles contratos sobre os efeitos jurídicos dos mesmos resultantes

Exemplo

Venda a prestações com reserva de propriedade

Em 5 de março do ano N, a empresa X, Lda, procedeu à entrega à empresa Y, Lda, de móveis fabricados segundo encomenda desta.

Fatura emitida em 9 de março de N, sendo de 10.000 € com um desconto de 5% e o pagamento em 20 prestações mensais no valor de 550 €, com reserva de propriedade até ao pagamento total

- base tributável: $10.000 - 5\% \times 10.000 = 9.500 \text{ €}$
- os juros não se incluem da base tributável
- facto gerador: entrega dos bens à disposição - 5 de março de N
- Exigibilidade: 9 de Março de N

Transferência de bens entre comitente e comissário (artº 3, nº 3, c), CIVA)

Contrato de comissão (lei comercial)

- mandato sem representação
- caracteriza-se pelo facto de o comissário atuar em nome próprio e por conta de outrem, o comitente

Situação diferente, a figura habitualmente designada de comissionista

- mandatário que atua em nome e por conta de outrem

A razão resulta da necessidade de ficcionar a existência de uma transmissão tributável

- entre comitente e comissário, numa comissão de venda
- ou entre comissário e comitente, se se tratar de uma comissão de compra

Transferência dos bens habitualmente efetuada diretamente do comitente vendedor para o terceiro adquirente, na comissão de venda, ou de terceiro vendedor para o comitente comprador na comissão de compra

A comissão pode ser de venda ou para compra de mercadorias, de ou para o comitente:

- sendo de venda, considera-se comprador o comissário e ficciona-se uma transmissão do comitente para o comissário
- sendo de compra, considera-se comprador o comitente e ficciona-se tal transmissão do comissário para o comitente

Respeita a normal mecânica e funcionamento do IVA

- evitar a quebra da cadeia das deduções
- uma vez que ao comitente que suportou o IVA na aquisição ou no fabrico do bem não seria concedido o direito à dedução por inexistência de operação tributável a jusante

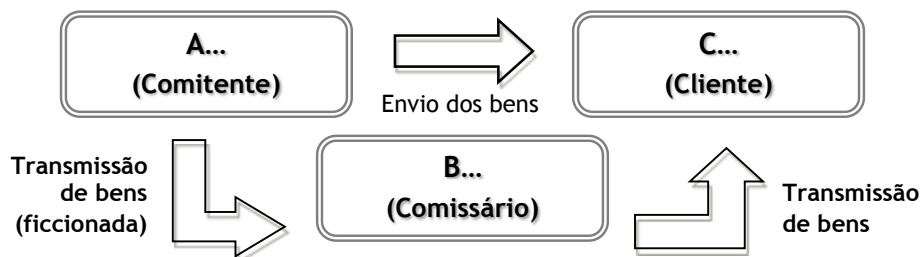
Exemplo

Transferência de bens entre comitente e comissário

B, comissário, vende a um adquirente C, mercadorias no valor de 5.000 €, por ordem do comitente A, o qual as havia adquirido a F por 3.500 € (com IVA de 805 €)

Supondo que a comissão de B é de 10%, e que a taxa é de 23%:

- na venda efetuada a C, o comissário B liquida 1.150 € ($5.000 \times 23\%$)
- o comitente A, na sequência da transmissão ficcionada que faz a B, emite uma fatura pelo valor de 4.500 € ($5.000 - 10\% \times 5.000$) de acordo com o artº 16º, nº 2, e), CIVA, liquidando o correspondente montante de IVA de 1.035 € ($4.500 \times 23\%$)
- com este procedimento ficam reunidos os pressupostos para que A possa deduzir a importância de 805 € de IVA que lhe foi liquidado por F, significando uma entrega de IVA ao Estado por conta desta operação de 230 € ($1.035 - 805$)
- B entrega também 115 €, correspondente à diferença entre o IVA liquidado a C (1.150 €) e o IVA suportado de A (1.035 €)



IVA entregue ao Estado:

- por B: $1.150 - 1.035 = 115 \text{ €}$
- por A: $1.035 - 805 = 230 \text{ €}$

Tratam-se de situações em que o comissário (comissionista, intermediário) age em nome próprio perante o cliente (emite fatura das mercadorias em seu nome pela totalidade do valor cobrado ao cliente), embora por conta de um comitente, que lhe irá faturar o valor das mercadorias diminuído da comissão (artº 16, nº 2, e), CIVA), no âmbito de um contrato de comissão, tal como se encontra definido no Código Comercial (artº 231 e 266, do Código Comercial)

No caso de o comissário agir em nome e por conta do comitente, não há necessidade de qualquer assimilação, uma vez que a transmissão de bens ocorre de forma explícita do comitente para o cliente, sendo que o comissário efetua uma mera prestação de serviços de intermediação, tributável sem quaisquer restrições

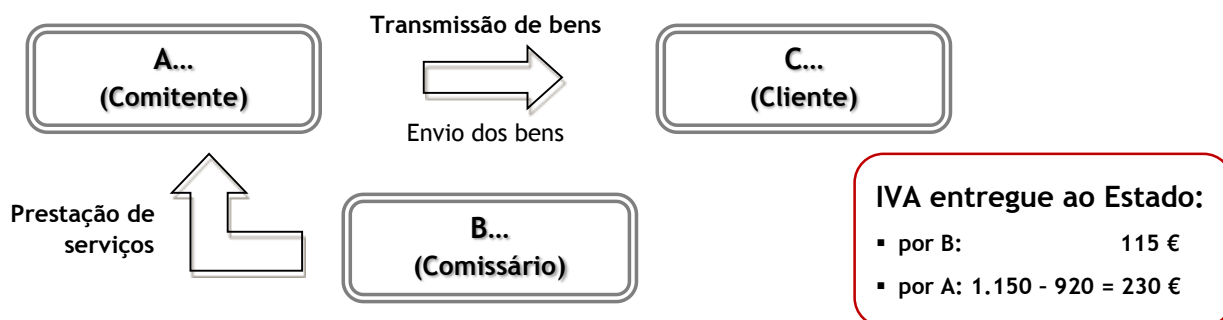
Exemplo

Transferência de bens entre comitente e comissário

Se B, atuasse em nome e por conta de A:

- A, pela venda a C, liquidaria, na fatura emitida, a quantia de 1.150 €
- B, pelo serviço prestado a A no valor de 500 €, emitiria a correspondente fatura com liquidação de IVA no montante de 115 €, quantia esta a entregar nos cofres do Estado
- A, que havia liquidado 1.150 € e suportado 805 € na compra do bem a F e 115 € no serviço que lhe é prestado por B, deduziria então 920 €, a significar um valor de IVA a pagar no quantitativo de 230 €

B atua em nome e por conta de A:



Em regra, é indiferente, ao nível da receita arrecadada pelo Estado, o facto de o comissário atuar em nome próprio, ou em nome de outrem, perante o adquirente

Remessa de mercadorias à consignação (artº 3, nº 3, c), CIVA)

Contrato de consignação

- é um mandato comercial, em que o consignante (mandante) entrega, temporariamente existências a um terceiro - o consignatário (mandatário)
- para que este proceda à sua venda, por conta e ordem do consignante, auferindo por essa intermediação uma comissão
- mandato comercial (artº 231 a 247, Código Comercial e artº 1157 e seguintes, Código Civil)

O bem do inventário em poder do consignatário, sendo este por ele responsável, não é, contudo, sua propriedade pois este pertence ao consignante

Fatura inicial emitida (provisória)

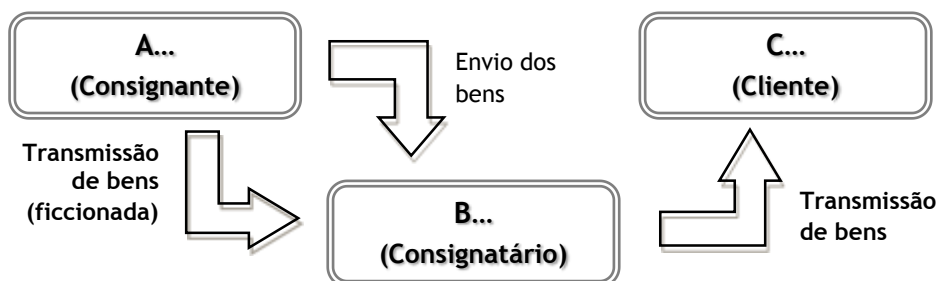
- aquando do envio da mercadoria ao consignatário deve ser emitida fatura, no prazo de cinco dias úteis
- esta fatura, numerada com uma série diferente, deve conter todos os requisitos previstos no artº 36, nº 5, CIVA e do DL 147/2003, 11 de julho, e deve ainda conter a menção de que se tratam de mercadorias à consignação
- por essa remessa do bem do inventário não há liquidação de IVA, devendo ser mencionado na fatura “Sem IVA - Bens à consignação”

Assimilada a transmissão de bens, a não devolução, no prazo de 1 ano a contar da entrega ao destinatário, de mercadorias enviadas à consignação (artº 3, nº 3, d), CIVA)

Não devolução de mercadorias entregues à consignação

Fatura definitiva emitida

- aquando da venda pelo consignatário
- ou quando tiver decorrido um ano a contar da entrega ao destinatário, se essas existências não tiverem sido vendidas ou devolvidas



Ou não devolução dos bens no prazo de 1 ano

Para evitar que as mercadorias fiquem demasiado tempo em “suspensão” de imposto no armazém do consignatário, estabelece-se o prazo máximo de um ano para as mercadorias estarem nessa situação, findo o qual se dá uma transmissão de bens tributável, sendo o IVA devido e exigível nesse momento ao consignante (artº 7, nº 6, CIVA)

O valor tributável, neste caso, é o valor constante da fatura provisória emitida a propósito do envio das mercadorias à consignação (artº 16, nº 2, a), CIVA e artº 38, nº 1, a), CIVA)

Tratamento contabilístico

- as mercadorias em poder do consignatário não são sua propriedade sendo apenas por elas responsável, pois as mesmas pertencem ao consignante
- assim, o consignatário não terá que as contabilizar, devendo, apenas, proceder a registos extracontabilísticos

A remessa de mercadorias pelo consignante ao consignatário não determina, só por si, o nascimento da obrigação de imposto

- a obrigação verificar-se-á quando se der a transmissão para terceiro

Para não prolongar indefinidamente o período de suspensão de IVA

- estabelece-se uma presunção de transmissão
- quando as mercadorias não sejam devolvidas ao consignante no prazo de 1 ano a contar da remessa ao consignatário

A não devolução, no prazo de 1 ano a contar da entrega ao destinatário, de mercadorias enviadas à consignação (artº 3, nº 3, d), CIVA)

- venda à consignação (exemplo: jornais, combustíveis, automóveis, etc.)

Exemplo

Remessa de mercadorias à consignação

Em 15.01.N: Fatura provisória sem IVA (artº 37, nº 1, a), CIVA)

O nascimento da obrigação de liquidação do IVA ocorre no consignante, quando o consignatário, posteriormente, vender as mercadorias (artº 7, nº 5, CIVA)

Caso os bens permaneçam junto do consignatário por um período superior a um ano, ao perfazer um ano ocorre o facto gerador (artº 7, nº 6, CIVA)

Nesta altura, o comitente emite a fatura definitiva, com IVA, ocorrendo a exigibilidade do IVA (artº 37, nº 1, b), CIVA)

Hipótese 1:

Em 15.01.N+1

Os bens ainda não haviam sido vendidos por B... nem devolvidos a A...

- considera-se facto gerador de IVA em 15.01.N+1
(IVA exigível a A... nessa data)

B... poderá deduzi-lo com base em fatura

- se B... entretanto vender os bens a C... em 01.03.N+1
liquida IVA na fatura a C...

Hipótese 2:

Em 05.01.N+1

- B... vende a C... os bens (ainda não havia decorrido 1 ano)

Assim, facto gerador de IVA em 05.01.N+1 para as 2 vendas:

- de A... para B...
- e de B... para C...

Entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda (artº 3, nº 3, e), CIVA)

Contrato de empreitada (artº 1207, Código Civil)

- quando alguém se obriga relativamente a outrem
- a realizar determinada obra
- mediante um preço
- quer os materiais sejam, no todo ou em parte, fornecidos pelo executante da obra, ou, pelo dono da mesma

Operações assimiladas a transmissões de bens

- a totalidade dos materiais fornecida pelo SP que os produziu ou montou
- empreitadas de bens móveis

Caso o CIVA não assimilasse esta operação a uma transmissão de bens

- ela seria tributada como uma prestação de serviços
- acarretando efeitos distorcivos na tributação derivados de divergência entre as taxas aplicáveis aos bens incorporados e a aplicável à prestação de serviços
- articulação com a norma constante do artº 4, nº 2, c), CIVA

Pelo artº 18, nº 6, CIVA, a taxa a aplicar ao produto final será sempre a mesma, quer a operação seja considerada uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços

Divergência com os artº 1207 e 1210, Código Civil, que considera prestações de serviço

Operações assimiladas a prestações de serviços

- a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados (artº 4, nº 2, c), CIVA)
- a taxa aplicável às prestações de serviços é a mesma que seria aplicável no caso de transmissão de bens obtidos após a execução da empreitada (artº 18, nº 6, CIVA)

Em termos de economia de imposto

- a assimilação assim efetuada relevará quando, existindo diferentes taxas de imposto, a taxa aplicável ao bem seja diferente da que seria aplicável ao serviço

Exemplo

Se um autor se dirigir a uma tipografia para, a partir de um ficheiro informático, lhe produzir um livro de natureza cultural, a tipografia realiza uma transmissão de bens, devendo liquidar IVA à taxa correspondente ao bem transmitido (livro), ou seja, à taxa de 6%, por inclusão deste tipo de bens na verba 2.1 da Lista I anexa ao CIVA

Se o referido autor entregar à tipografia a capa e o papel necessário à produção do livro, incorporando a tipografia os demais materiais necessários, tal situação já configura uma prestação de serviços, embora tributável à taxa aplicável ao livro, que é de 6%

Se não existisse o artº 18, nº 6, CIVA, o serviço seria tributado à taxa de 23%

Num contexto internacional (trabalho a feitiço), não é indiferente uma empreitada ser considerada como uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, uma vez que, tratando-se de transmissão de bens, se aplicam para efeitos de localização as normas relativas às importações, exportações e operações intracomunitárias, enquanto no caso de prestação de serviços se aplicam exclusivamente as regras previstas no artº 6, nº 6, CIVA, com as naturais implicações, designadamente em termos de liquidação de IVA e de obrigações declarativas

Autoconsumo externo (artº 3, nº 3, f), CIVA)

Operações assimiladas a transmissões de bens

- afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou a fins alheios à mesma
- bem como a sua transmissão gratuita, quando tenha havido previamente dedução de IVA

Verifica-se, nestes casos, o desvio dos bens do seu destino natural a uma outra finalidade

Base Tributável (artº 16º, nº 2, b), CIVA)

- preço de aquisição/custo reportado ao momento da realização das operações
- com exclusão das amostras e das ofertas de reduzido valor

A tributação dos bens que são retirados dos fins empresariais a que se destinavam para serem afetados, de modo permanente, a fins particulares ou privados

- pretende evitar a ocorrência de consumo sem imposto
- em vez de estabelecer uma liquidação que anule por compensação a dedução anterior
- poderia ter-se optado pela regularização da dedução, obrigando à sua anulação direta

Nestas operações, o IVA é devido e exigível no momento em que as afetações de bens tiverem lugar (artº 7, nº 4, CIVA)

Amostras e Ofertas (artº 3, nº 3, f), CIVA, e artº 3, nº 7 e 8, CIVA)

Não são assimiladas a transmissão de bens

- as amostras e ofertas de pequeno valor
 - quando conformes aos usos comerciais
 - por se entender que estas operações ocorrem ainda por necessidades da empresa para o normal desenvolvimento da sua atividade
- transmissões gratuitas de bens quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do IVA
 - mesmo com dedução total ou parcial do IVA, não haverá sujeição quando, independentemente do seu valor, estejam em causa amostras
 - e ofertas de pequeno valor, conforme usos comerciais (< 50 € [IVA excluído] e montante global < 0,5 % do volume de negócios do ano anterior)
 - se bens alimentares, a IPSS e ONG's sem fins lucrativos, para distribuição a pessoas carenciadas (isenção de IVA, nos termos do artº 15, nº 10, CIVA)

Amostras

- bens comercializados e/ou produzidos pela própria empresa
- mas de formato ou tamanho diferente do produto que se pretende “mostrar” ou apresentados em quantidade, capacidade, peso ou medida, substancialmente inferiores aos que constituem as unidades de venda
- e que, por esse facto, não serão destinados a posterior comercialização

Não tributadas em IVA

Ofertas

- poderão ser bens comercializados ou produzidos pela própria empresa, bem como bens adquiridos a terceiros
- o valor considerado será o preço de compra ou o preço de custo

Tributadas em IVA

Não tributadas em IVA as ofertas consideradas de pequeno valor:

- não ultrapassem unitariamente 50 € (IVA excluído)
- globalmente, o valor anual não exceda 5% × volume de negócios (Ano Anterior)

Transmissões gratuitas de bens

As transmissões gratuitas de bens estão sujeitas a IVA quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto (relevante se no âmbito da atividade económica)

No caso de se tratar de transmissões de bens a título gratuito, efetuadas a IPSS e a organizações não governamentais sem fins lucrativos, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, há lugar a isenção de IVA, nos termos do artº 15, nº 10, CIVA

Não incluídas as oferta de serviços

Incluídos os donativos (Circular 2/2004, de 20/01 da DSIRC)

Portaria 497/2008, de 24 de junho

- Regulamenta as condições delimitadoras do conceito de amostras e de ofertas de pequeno valor e define os procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos do imposto, para efeitos da aplicação do artº 3, nº 7, CIVA

Exemplo

Autoconsumo externo (Transmissões gratuitas de bens)

O senhor Dias, sócio-gerente da firma Claribel, fabricante de material de iluminação, renovou completamente as luzes da sua residência utilizando o material fabricado pela empresa, sem pagar qualquer importância por esse facto

Esta operação é uma afetação permanente dos bens ao uso próprio do seu titular, assimilada a uma transmissão onerosa

O valor tributável será o preço de custo do material incorporado (artº 16, nº 2, b), CIVA)

Concluindo, as ofertas, ultrapassado o limite fixado, estão sujeitas a IVA sobre o seguinte valor

- preço de compra, se os bens tiverem sido adquiridos a terceiros
- preço de custo, se tiverem sido produzidos pelo próprio ofertante, exceto se não tiver sido exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante

Nestas operações, o IVA é devido e exigível no momento em que as afetações de bens tiverem lugar (artº 7, nº 4, CIVA)

Ofício-circulado 111980, de 7/12/1988, da Direção de Serviços do IVA

- as “lembranças” oferecidas aos trabalhadores por motivo de aniversário, a distribuição de brinquedos por ocasião de Natal, bem como o sorteio de objetos de uso pessoal, constituem gastos de ação social, não constituindo amostras nem ofertas

Não se destinando a fins empresariais, estas despesas não conferem direito à dedução (artº 20, CIVA), pelo que a transmissão gratuita de tais bens não está sujeita a IVA

De igual forma, a distribuição de prémios em dinheiro encontra-se fora das normas de incidência do IVA (Informação 2464, de 22/11/1991, da Direção de Serviços do IVA)

Não é obrigatória a repercussão do imposto nestes casos (artº 37, nº 3, CIVA), estando previstas formalidades particulares para os documentos a emitir, que devem mencionar apenas a data, a natureza da operação, o valor tributável, a taxa de imposto aplicável e o montante do mesmo (artº 36, nº 7, CIVA)

Não há liquidação de IVA nos bónus concedidos em espécie pelos fornecedores aos clientes (artº 16, nº 6, b), CIVA), situação muito comum em alguns setores de atividade

Distinção entre ofertas e bónus

- os bónus deverão respeitar a bens da mesma espécie dos adquiridos pelo cliente (exemplo: bónus de 10 kgs de café por cada 100 kgs adquiridos - o IVA será liquidado apenas pelo valor correspondente aos 100 kg, embora os 10 kgs devam constar expressamente da fatura, com a indicação de “bónus concedido”)

Autoconsumo interno (artº 3, nº 3, g), CIVA)

Situações de autoconsumo interno, em que não se transcende a unidade económica produtiva, sendo os bens produzidos/adquiridos pela empresa e por ela utilizados no exercício da sua atividade económica

Estes autoconsumos internos não são tributados (a incorporação das matérias-primas no produto acabado por parte das empresas industriais)

Exemplo da afetação não tributada

- Montagem de um aparelho de ar condicionado no valor de 600 € pela própria empresa, que comercializa estes equipamentos, no seu escritório
- Operação não sujeita a IVA: autoconsumo interno não tributado

Afetação de bens a setor isento

Afetação a setor de atividade isentos ou ao ativo fixo de bens mencionados no artº 21, nº 1, CIVA, quando:

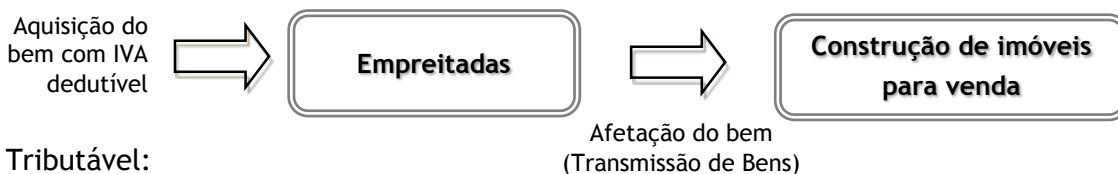
- se tiver havido dedução total ou parcial de IVA
- IVA é devido e exigível no momento em que as afetações tiverem lugar

Obrigação de tributar as transferências de um setor tributado para um setor isento, com base no preço de aquisição ou preço de custo (artº 16, nº 2, b), CIVA)

A liquidação do IVA é efetuada em documento interno (artº 36, nº 7, CIVA), e as operações são mencionadas na declaração periódica

Exemplo

Exemplo de afetação a setor isento: típico dos sujeitos passivos mistos que usem o método de afetação real (construção civil)



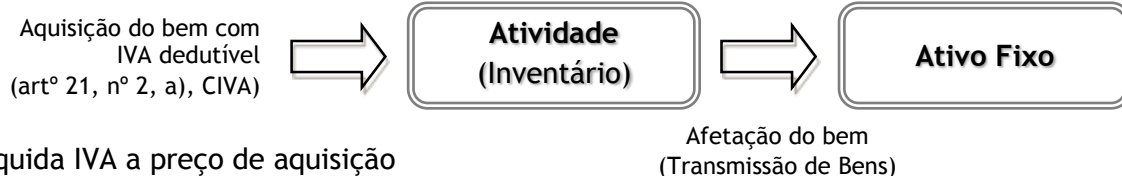
Base Tributável:

- preço de aquisição ou de custo reportado ao momento da realização das operações (artº 16º, nº 2, b), CIVA)

Exemplo

Exemplo de afetação ao uso da empresa

- empresas que comercializam automóveis de turismo (artº 21, nº 1, CIVA)



Liquida IVA a preço de aquisição

Exemplo

Um agente de comercialização de veículos ligeiros importou em agosto de 2014, um automóvel por 10.000 €, em que suportou IVA no montante de 2.300 €

- deduziu normalmente, em agosto, o IVA assim suportado
- em setembro de 2014, afetou a viatura ao ativo fixo da empresa

O sujeito passivo deverá, em documento interno a emitir para o efeito, liquidar 2.300 € relativamente à viatura

O IVA liquidado não será deduzido, sendo o resultado final o mesmo que adviria se a viatura tivesse sido adquirida diretamente para o ativo fixo tangível

Exclusão de sujeição na transmissão de bens (artº 3, nº 4, CIVA)

Não se considera transmissão de bens

As cessões, onerosas ou gratuitas, de estabelecimentos comerciais, bem como do todo ou de parte de um património, sempre que o adquirente seja, ou venha a ser em resultado da aquisição, um sujeito passivo de IVA

Não é dada relevância às transmissões de bens, desde que exista uma certa continuidade no exercício da atividade exercida, situação que não influencia a economia do imposto, atendendo à dedutibilidade do IVA suportado por parte do cessionário, no caso da sua liquidação pelo cedente

Nestes casos, verifica-se a não sujeição relativamente a todo o património, ou seja, relativamente aos ativos corpóreos transmitidos (investimentos, inventários, consumíveis)

A não sujeição encontra fundamento no artº 3, nº 4, CIVA, e quanto aos ativos intangíveis (trespasses, marcas, patentes, alvarás, licenças, concessões, despesas de instalação, despesas de I&D), sendo considerados como prestações de serviços, também não estão sujeitos a IVA nos termos do artº 4, nº 5, CIVA

Não se aplica ao adquirente sujeito passivo enquadrado no artº 53 ou no artº 9, CIVA, ou Regime Especial dos Pequenos Retalhistas

Exemplos de não sujeição

- cessões de estabelecimentos, as fusões e cisões de empresas e a transformação de empresas (empresas em nome individual que passam a sociedades por quotas ou sociedades por quotas transformadas em sociedades anónimas, etc)
- não estão aqui incluídas as cessões temporárias do estabelecimento comercial

Aplicação comum nos casos de trepasse ou de fusões e cisões

- conseguem-se economias significativas ao nível dos procedimentos administrativos, sem que, todavia, a economia do imposto seja afetada
- à liquidação de imposto que o transmitente normalmente efetuará, seguir-se-ia a dedução a que teria direito o adquirente sujeito passivo, situação que, em regra, se traduziria num reembolso de imposto

Para a aplicação plena da disciplina descrita, deverão ser observados dois aspetos particulares:

- um relativo à qualidade do sujeito passivo adquirente
- e o outro ao âmbito da transferência do património

A parte do património transferido deve constituir um ramo de atividade independente

A norma poderá ser aplicável se apenas for transmitida uma parte de um património, desde que essa parte seja suscetível de constituir uma atividade independente

Como tal, pode considerar-se abrangida por esta norma a alienação (ou cessão) de uma sucursal (no caso de empresas com várias sucursais), ou de uma parte de um estabelecimento (se for independente), ou ainda de uma área do negócio

Se o adquirente for um sujeito passivo isento (artº 9 ou artº 53, CIVA), tal norma já não se aplica

Cedências, devidamente documentadas, feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios (artº 3, nº 6, CIVA)

- de bens não embalados para fins comerciais, resultantes duma primeira transformação de matérias-primas por eles entregues, desde que não excedam o seu consumo familiar, de acordo com os limites e condições estabelecidas por Portaria do Ministro das Finanças

Não são consideradas transmissões, as cedências feitas pelas cooperativas agrícolas aos seus sócios agricultores

- para as necessidades do seu consumo familiar
- desde que não ultrapassem determinados limites
 - Portaria 1158/2000, de 7 de dezembro, para as cedências de azeite (limite de 20 litros/ano, por nº de membros adultos do agregado familiar, acrescido de dois, do sócio respetivo)
 - Portaria 521/89, de 8 de julho, para vinhos comuns (em função do nº de membros adultos do agregado familiar, acrescido de dois, partindo-se de um consumo de 0,75 litros diários por adulto)

Trata-se, no fundo, de uma norma de não incidência, que visa equiparar ao consumo as entregas feitas pelas cooperativas agrícolas aos seus sócios, ficando tal não sujeição limitada ao consumo familiar, excluindo-se, desde logo, do âmbito da norma os produtos já devidamente embalados, prontos a serem comercializados

Destruição de bens inutilizados, deteriorados ou obsoletos (artº 86, CIVA)

Presunção como transmitidos os bens não encontrados em qualquer dos locais em que o contribuinte exerce a sua atividade, salvo prova em contrário

- os sujeitos passivos terão vantagem em ter na sua posse elementos justificativos das faltas nas suas existências dos bens destruídos ou inutilizados, como forma mais segura de elidir esta presunção
- recomendável proceder à prévia comunicação desses factos, indicando o dia e a hora, aos serviços competentes, a fim de que os agentes de fiscalização possam, se assim o entenderem, exercer o devido controlo

Prestações de serviços (artº 4, CIVA)

O conceito de prestação de serviços tem carácter residual

- considerando-se como tal as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões de bens, importações ou aquisições intracomunitárias

Assim, o conceito de prestações de serviços abrange, entre outras

- o exercício independente de uma profissão, os serviços de hotelaria e restauração, a cedência de direitos, marcas e patentes, a cedência de pessoal, a assunção de obrigações de não concorrência, o pagamento de determinadas subvenções e indemnizações e o débito de despesas a título de repartição de despesas comuns

Situações Assimiladas:

- utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à mesma, e ainda, em setores de atividade isentos, quando em qualquer dos casos relativamente aos mesmos, tenha havido dedução total ou parcial do IVA
- prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou para fins alheios à sua atividade
- a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados
- a AT poderá não considerar como prestações de serviços as operações em que o fornecimento de materiais pelo dono da obra seja considerada insignificante

Utilização de bens da empresa para fins alheios a esta, ou em setores de atividade isentos

- motivos subjacentes à assimilação coincidem com os da transmissão de bens
- diferença no facto de o desvio do bem da atividade exercida ter carácter temporário
- “utilização” versus “afetação permanente”

Deixando o bem de ser utilizado temporariamente numa atividade tributada

- para as necessidades de um setor de atividade isento sem direito a dedução
- ou às necessidades particulares do sujeito passivo ou do seu pessoal
- ou para utilização em fins alheios aos que presidiram à sua aquisição

Utilização de bens da empresa para fins alheios a esta, ou em setores de atividade isentos

Sujeito passivo obrigado a liquidar IVA sobre o valor normal correspondente à utilização

- sempre que o IVA suportado na compra ou na produção do bem tenha sido total ou parcial deduzido

Situação idêntica para as prestações de serviço gratuitas

Exemplo

Uma empresa adquiriu um computador para o exercício da sua atividade e deduziu o IVA suportado

Caso ofereça esse computador ao administrador, verificar-se-á uma transmissão de bens

Caso empreste o computador ao administrador, está a efetuar uma prestação de serviços

Em ambos os casos deverá liquidar IVA

Exclusão de sujeição nas prestações de serviços (artº 4, nº 5, CIVA)

O disposto no artº 3, nº 4 e 5, CIVA, é aplicável, em idênticas condições, às prestações de serviços

- inclui os ativos incorpóreos que integram o estabelecimento (trepasses, direito ao arrendamento, marcas, patentes, alvarás, licenças, concessões, despesas de instalação, despesas de investigação e desenvolvimento, etc)
 - as duas disposições legais devem, por norma, ser enquadradas em conjunto
 - não é requisito para a não sujeição que o SP adquirente exerça exatamente a mesma atividade ou licenciamento para tal, no entanto deve afetar a esta o património transmitido

Referência a várias situações particulares

Patrocínios e Publicidade

- sempre que no âmbito de atividades objeto de patrocínio
- a entidade patrocinada promova por qualquer meio a patrocinadora
- as quantias por esta entregues considerar-se-ão contraprestações de serviços publicitários (artº 4, nº 1, CIVA)
- estão sujeitas a tributação à taxa normal

Cedência de Pessoal

A cedência de pessoal considera-se uma prestação de serviços abrangida no artº 4, nº 1, CIVA

- as importâncias pagas pelo cessionário ao cedente, relativas a vencimentos e encargos sociais, estão sujeitas a tributação nos termos gerais do CIVA (taxa normal)
- porém aquelas operações não serão tributadas quando e apenas nos casos em que o cessionário seja o Estado, sindicatos ou organismos sem finalidade lucrativa

Não é considerada prestação de serviços e, consequentemente, a não sujeição a IVA

- as situações em que o montante debitado comprovadamente corresponda ao reembolso exato de despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador
- por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável

Trabalho independente e subsídios de deslocação

- os subsídios de deslocação no âmbito do trabalho independente
- porque conexos com a prestação de serviços
- preenchem os pressupostos de incidência real do IVA (artº 1, a), CIVA e artº 4, nº 1, CIVA)
- os seus valores estão sujeitos a tributação à taxa normal

Serviços de tradução

Em sede de IVA, as prestações de serviços seguem, regra geral, a tributação no país do adquirente se sujeito passivo, conforme dispõe o artº 6, nº 6, a), CIVA

Os serviços de tradução, quer efetuados por pessoas coletivas, quer por trabalhadores independentes, configuram o tipo de operações previstas no artº 6º, nº 6, a), CIVA, quando prestados a sujeitos passivos

Por este facto, as prestações de serviços de tradução efetuadas a um adquirente domiciliado num outro Estado-membro, que tenham nesse país a qualidade de sujeito passivo, ou a um adquirente domiciliado num país não pertencente à U.E., que prove a sua qualidade de sujeito passivo nesse país, não se encontram sujeitas a IVA em Portugal, nos termos do artº 6, nº 6, a), CIVA, a contrário

O número de identificação fornecido pelo adquirente dos serviços, sujeito passivo na U.E., poderá ser confirmado através do site da AT: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

Na fatura deverá constar o motivo da não liquidação do imposto, conforme o exigido no artº 36, nº 5, e), CIVA, neste caso apondo a menção “M08 - IVA - Autoliquidação”

Cedência temporária ou definitiva de um jogador

As importâncias acordadas entre os clubes, e com o consentimento do jogador, para a cedência temporária ou definitiva do mesmo durante a vigência do contrato com o clube de origem

- assimiladas a contraprestação de uma operação de prestação de serviços

O mesmo com as indemnizações de promoção e valorização previstas no Contrato de Trabalho Desportivo, devidas após a cessação do contrato (DL 305/95, de 18 de novembro)

Aldeamentos turísticos (débito de encargos de administração)

O débito de encargos inerentes ao contrato de administração de aldeamentos turísticos, ainda que corresponda a um mero reembolso de despesas, é assimilado a uma prestação de serviços (artº 4, nº 1, CIVA), e está sujeito a tributação à taxa normal

Congressos (ofertas aos congressistas)

A realização de congressos, enquanto necessária à prossecução da atividade empresarial exclui-se do âmbito do artº 4, nº 2, b), CIVA

Os consumos inerentes à sua realização traduzem-se em autoconsumo interno, pelo que não estão sujeitas a tributação

As ofertas aos congressistas estão abrangidas pelo artº 3, nº 7, CIVA, que se encontra regulamentado na Portaria 497/2008, de 24 de junho

Degustações

As ações de degustação não têm face ao IVA a natureza de oferta prevista no artº 3, nº 7, CIVA (e Portaria 497/2008, de 24 de junho)

Inserem-se na atividade empresarial, na medida em que visam a promoção dos produtos e a divulgação de nomes ou marcas

Aquelas não estão sujeitas a IVA nem excluídas do direito à dedução do imposto suportado a montante para a sua realização, pois não integram a previsão do artº 21, nº 1, d), CIVA

Os sujeitos passivos deverão possuir elementos que provem de forma clara e inequívoca tais ações

Locação de espaços para exposições ou publicidade

Em sede de IVA, as prestações de serviços seguem, regra geral, a tributação no país do adquirente, se sujeito passivo, conforme dispõe o artº 6, nº 6, a), CIVA

O artº 9, nº 29, CIVA, isenta do imposto a locação de bens imóveis

Porém, o artº 9, nº 29, e), CIVA, considera expressamente fora da isenção “a locação de espaços para exposições ou publicidade”

Assim, deve ser liquidado IVA à taxa normal (artº 18, c), CIVA), relativamente à prestação de serviços de locação de espaços para exposições ou publicidade (situados em Portugal. em feiras, exposições ou certames), independentemente da localização do locatário, sendo que a este, se não registado para efeitos de IVA em Portugal, assiste o direito ao reembolso

(DL 186/2009, de 12 de agosto)

Operações realizadas por intervenção de um mandatário que age em nome próprio

Tal como nas transmissões de bens se ficcionava uma transmissão de bens do comitente para o comissário (no caso deste atuar em nome próprio perante o cliente), também nas prestações de serviços existe uma situação análoga (artº 4, nº 4, CIVA)

Assim, se forem efetuadas por um mandatário agindo em nome próprio (intermediário numa prestação de serviços que fatura em seu nome o valor total do serviço), este será, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço, mesmo que o serviço seja prestado diretamente pelo mandante ao cliente

Ou seja, no caso de prestações de serviços por conta de terceiros, existem dois serviços:

- o serviço prestado pelo mandante ao mandatário
- e o serviço prestado pelo mandatário ao terceiro

No caso de aquisições de serviços por conta de terceiros, existem igualmente dois serviços:

- o serviço prestado pelo terceiro ao mandatário
- e o prestado pelo mandatário ao mandante

Relativamente à não sujeição do artº 4, nº 5, CIVA, só se aplica se

- o adquirente já for, ou vier a ser, um sujeito passivo de IVA
- tais normas aplicam-se apenas a cessões a título definitivo, como tal, não englobando as cedências de exploração, as quais estão sujeitas a IVA e não isentas
- as cedências de direitos só serão consideradas não sujeitas quando tais direitos sejam cedidos como parte de um conjunto patrimonial, configurando-se como suscetíveis de constituir um ramo de atividade independente

Importação de bens

Sujeitas a IVA independentemente da qualidade do importador (artº 5, CIVA)

Desde 1 de janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras fiscais dentro da UE, o termo importação refere-se apenas a bens provenientes de um território “exterior” à U.E. (artº 1, nº 2, c) e d), CIVA), ou seja, bens oriundos de países terceiros e de territórios terceiros, respetivamente

A importação de bens consiste na entrada em território nacional de:

- bens originários ou procedentes de países terceiros, que não se encontrem em livre prática
- bens provenientes de um território terceiro
- intervenção da AT (Alfândegas)

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

Bens colocados, desde a sua entrada em território nacional

- sob algum dos regimes indicados no artº 5, nº 2, CIVA (depósito provisório, zona franca, entreposto franco e outros)
- a importação só se verificará, e consequentemente a sua tributação em IVA
 - quando da saída dessas condições
 - e quando verificada a sua introdução no consumo em território nacional

Distinção entre sujeito passivo e mero devedor do imposto (artº 2, a) e b), CIVA)

- em obediência ao princípio do destino, aplicável ao comércio internacional de bens, as importações serão sempre tributadas, qualquer que seja a entidade que as realiza
 - quer o importador seja um operador económico que irá afetar os bens importados ao exercício da sua atividade (imposto intermédio, que será objeto de normal direito a dedução por incidir sobre inputs produtivos)
 - quer seja mero consumidor final, a importação releva para efeitos de IVA, tornando obrigatória a aplicação do IVA (imposto final)

Sujeito passivo

- todos os importadores
 - tanto o operador económico
 - como aquele que importe fora do âmbito do exercício de uma atividade ou operação de carácter económico (mero devedor)
- serão sujeitos passivos todas as pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens (artº 2, nº 1, b), CIVA)

O devedor do imposto é o declarante na alfândega, o qual pode ser um particular, pois são considerados sujeitos passivos de IVA todas as pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens (artº 2, nº 1, CIVA)

De facto, para que uma importação seja uma operação tributável, não é necessário que seja efetuada por um sujeito passivo de IVA, contrariamente ao que se verifica relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços

A operação de importação como operação tributável

- o princípio do destino e a introdução dos bens no consumo
- os conceitos aduaneiro e fiscal de importação (artº 5, CIVA)

Nas importações, o facto gerador do imposto não é coincidente com o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente

Nas importações, o IVA é devido e torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos (artº 7. Nº 1, c), CIVA)

Caso os bens sejam colocados sob um dos regimes previstos no artº 5, nº 2, CIVA, o facto gerador e a exigibilidade só se verificam no momento em que deixam de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos (artº 7, nº 8, CIVA)

A abolição das fronteiras fiscais entre os diferentes Estados-membros, alterou substancialmente o conceito de importação

- antes da referida abolição, verificava-se a importação dos bens provenientes do exterior no momento da sua entrada no território nacional

Atualmente, atentas as novas regras de territorialidade do imposto, a operação de importação ocorrerá aquando da entrada em Portugal:

- de bens, que não estando em livre prática, sejam provenientes de países terceiros
- de bens, que estando em livre prática, sejam provenientes de territórios terceiros
- de bens que, não sendo provenientes de um Estado-membro, não sejam colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob a alçada de regimes aduaneiros, habitualmente designados de regimes suspensivos

Distinção entre países terceiros e territórios terceiros

- assenta, no essencial, em que os primeiros não integram nem o território aduaneiro da U.E. nem o território fiscal
- enquanto os segundos, não pertencendo embora ao território fiscal da U.E., faz em parte do seu território aduaneiro

As mercadorias provenientes de países terceiros consideram-se em livre prática quando, relativamente às mesmas, tenham sido recebidos os direitos de importação e cumpridas as formalidades aduaneiras

- permite a equiparação a mercadorias comunitárias

Respeito pelo princípio do destino

- que modela o funcionamento do imposto no comércio internacional
- determina a sua sujeição qualquer que seja a entidade que as realiza (sujeito passivo ou mero consumidor final)
- quer as mesmas sejam efetuadas a título oneroso ou gratuito

Condição:

- que se trate de bens que deem entrada, para consumo, em território nacional

A liquidação do IVA compete aos serviços alfandegários, sendo efetuada pelo valor aduaneiro, calculado nos termos do artº 17, CIVA

- o valor tributável determinado nos termos desta disposição legal será aumentado das imposições devidas em sequência da importação, assim como das despesas acessórias verificadas até ao primeiro local de destino dos bens no interior do país (comissões, embalagens, transporte, seguros...), desde que ainda não estejam incluídas no valor tributável, e diminuído das reduções de preço a que o importador tenha direito aquando da importação

O IVA liquidado deverá ser pago na respetiva tesouraria de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação (artº 28, nº 3, CIVA), dando origem à emissão de um documento (IL - Impresso de Liquidação) devidamente carimbado com a indicação de “pago” (recibo de pagamento de IVA)

A regra é a do pagamento do IVA das importações “à cabeça”, regra que vigorou até à alteração do artº 28, nº 3, CIVA, pela Lei 53-A/2006 - OE/2007, permitindo-se agora o diferimento do pagamento do IVA devido pelas importações de bens, desde que seja prestada garantia

O diferimento será

- por 60 dias contados da data do registo de liquidação, quando seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objeto daquele registo (artº 28, nº 3, a), CIVA)
- até ao 15º dia do 2º mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável (artº 28, nº 3, b), CIVA)

Os importadores de bens que o façam no exercício de uma atividade económica terão direito à dedução do IVA devido pela importação de bens (artº 19, nº 1, b), CIVA)

Será o recibo do pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação ou os documentos emitidos por via eletrónica pela AT, nos quais conste o número e data do movimento de caixa

- o documento adequado para exercer o direito à dedução do imposto pago na Alfândega (artº 19, nº 2, b), CIVA)
- e não a vulgar “conta” do despachante oficial, onde o IVA é referenciado, entre outros valores, sem que se encontre ainda pago, pelo que não pode ser deduzido pelo importador com base nesse documento antecipado

Na verdade, normalmente a “conta” é apresentada pelo despachante oficial um mês antes do pagamento efetivo na Alfândega, logo, deduzindo o imposto com base nesse documento, estamos a antecipar indevidamente a dedução do IVA

Enquanto o IVA constante de faturas passadas sob forma legal pode ser deduzido independentemente de estar ou não pago ao respetivo fornecedor, o IVA devido com referência às importações só pode ser deduzido quando o importador tiver na sua posse o recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, designado por IL, ou os documentos emitidos por via eletrónica pela AT, nos quais conste o número e data do movimento de caixa e desde que emitido em seu nome

Finalmente, há isenções específicas no CIVA (artº 13, CIVA), no RITI (artº 16, RITI), em legislação avulsa e ainda situações de suspensão de imposto (artº 15, CIVA) que importarão ser analisadas no âmbito das operações de importação

Operações intracomunitárias

Uma vez que os bens deixam de estar sujeitos a formalidades alfandegárias, já não se designam por importações ou exportações mas sim por aquisições intracomunitárias ou transmissões intracomunitárias de bens (AIB e TIB)

Trata-se do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)

- onde se estabelece a tributação das transmissões de bens
- a título oneroso
- efetuadas entre sujeitos passivos de dois diferentes E.M. da U.E.
- e com expedição ou transporte dos bens de um Estado-membro para outro

Vendedor Sujeito Passivo: isento de IVA (artº 14, RITI, uma isenção completa)

Adquirente Sujeito Passivo:

- liquida IVA (artº 1, RITI e artº 23, nº 1, a), RITI) e, eventualmente, deduz (artº 19, nº 1, RITI), em simultâneo

O artº 1, nº 1, c), CIVA, efetua uma remissão abrangente para o RITI

A entrada em vigor do RITI coincidiu com a abolição das fronteiras fiscais dentro do território da Comunidade, transformando os movimentos de mercadorias em AIB e TIB, nas quais o imposto continua a fluir ao país de destino, embora, nestes casos, não através de um controlo alfandegário, mas sim recorrendo a sistemas informáticos de troca de informações (VIES) e a outras formas de cooperação entre as administrações fiscais dos vários EM

As AIB encontram-se sujeitas a IVA, devendo o IVA ser liquidado pelo próprio adquirente na própria fatura do fornecedor ou em documento interno (artº 27, nº 1, RITI), o qual é imediatamente dedutível, dentro dos condicionalismos previstos no artº 20, CIVA e os inerentes ao próprio enquadramento do sujeito passivo

Assim, à transmissão de um bem efetuada a partir de um EM, e por isso isenta nesse país, corresponde, simetricamente, no EM de chegada, uma aquisição tributável, para que a tributação se dê no país de destino, sendo o IVA liquidado pelo adquirente (inversão do sujeito passivo ou reverse charge)

Trata-se, assim, de uma situação excecional, em que o facto gerador é uma compra e não uma venda, como é normalmente o caso

Por último, de referir que os particulares suportam IVA no país de origem, sem franquias, desde 01.01.1993 e que a tributação no (país de) destino, no caso de empresas, foi instituída a título transitório (inicialmente esteve para vigorar somente até 1996), pois entende-se que a tributação na origem é a forma de tributação natural no seio de um verdadeiro mercado único, onde a tributação deveria ocorrer como se de um único país se tratasse

Basicamente, tributar na origem significaria que uma empresa portuguesa poderia adquirir mercadorias junto de um fornecedor comunitário, o qual liquidaria IVA no seu país à taxa aí vigente, que seria dedutível em Portugal como se de uma operação interna se tratasse

Porém, não há uniformização nas taxas, nem se verificam outras condições mínimas para que se avance para a tributação na origem a curto/médio prazo

De facto, vários têm sido os obstáculos que têm inviabilizado essa solução, a tal ponto que a Comissão, adotando uma postura mais pragmática, pretende agora melhorar as regras aplicáveis ao regime transitório (do destino), ao invés de as alterar radicalmente no sentido da tributação na origem

Em dezembro de 2011 a Comissão Europeia adotou uma comunicação sobre o futuro do IVA, que define as características fundamentais em que deve assentar o novo regime do IVA e as ações prioritárias para a criação de um sistema do IVA na UE mais simples, mais eficaz e mais sólido

De harmonia com o comunicado de imprensa divulgado naquela data pela Comissão Europeia, esta concluiu que deixou de ser pertinente a questão que há muito se colocava na adoção de um sistema baseado no país de origem

Os 28 Estados-membros da União Europeia



Áustria (AT)



Bélgica (BE)



Bulgária (BG)



Chipre (CY)



República Checa (CZ)



Alemanha (DE)



Dinamarca (DK)



Estónia (EE)



Grécia (EL)



Espanha (ES)



Finlândia (FI)



França (FR)



Reino Unido (GB)



Croácia (HR)



Hungria (HU)



Irlanda (IE)



Itália (IT)



Lituânia (LT)



Luxemburgo (LU)



Letónia (LV)



Malta (MT)



Holanda (NL)



Polónia (PL)



Portugal (PT)



Roménia (RO)



Suécia (SE)



Eslovénia (SI)



Eslováquia (SK)

Exportações

As exportações, embora sujeitas a IVA em Portugal (artº 6, nº 1, CIVA), as mesmas beneficiam de uma isenção ao abrigo do artº 14, CIVA

Isenção das “transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste” (artº 14, nº 1, a), CIVA)

Exportações diretas, cuja comprovação compete á AT (Alfândegas) e é exigida pelo artº 29, nº 8, CIVA, ao sujeito passivo exportador

As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da UE pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, são as situações mais frequentes (as exportações propriamente ditas), aplicando-se a isenção quer se trate de vendas diretas efetuadas pelo exportador ou de vendas realizadas por sua conta - tais isenções devem ser comprovadas (artº 29, nº 8, CIVA), através do Documento Administrativo Único, conhecido pela sigla “DU”, emitido pelas alfândegas, o qual deverá ser arquivado junto à fatura relativa à exportação

2.2 Incidência pessoal ou subjetiva

O Código do IVA consagra uma relação estreita entre as normas de incidência real e de incidência pessoal, uma vez que as atividades que constituem o facto tributável só se consideram sujeitas a imposto na medida em que sejam realizadas pelas pessoas que são definidas com sujeitos passivos, o que, por sua vez, é feito com referência ao exercício de uma atividade económica

Condição indispensável para a tributação das operações sujeitas a IVA

- que as mesmas sejam realizadas por um sujeito passivo de IVA (artº 2, CIVA)

Sujeitos passivos de IVA

- pessoas singulares ou coletivas que exerçam atividades empresariais
 - de modo independente e com caráter de habitualidade
- uma só operação tributável conexa com a atividade empresarial - independente e independentemente do local

São considerados sujeitos passivos do imposto as pessoas que de uma forma independente, a título habitual, seja qual for o seu estatuto jurídico, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços

- sem prejuízo de beneficiarem, por vezes, de isenções que os afastam das obrigações decorrentes do imposto, nomeadamente devido ao facto de se tratar de pequenos operadores, com volumes de negócios reduzidos, enquadrados no regime de isenção do artº 53, CIVA

A atividade económica deve ser exercida com habitualidade, isto é, deve constituir uma prática reiterada

De modo independente quem pratique uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das atividades sujeitas, onde quer que este ocorra (uma empresa que não possua sede nem estabelecimento estável em Portugal mas que efetua uma operação tributável que se considera localizada/tributável em território nacional)

Também, independentemente daquela conexão, pratiquem uma operação isolada (ato isolado), que seja suscetível de preencher os pressupostos de incidência real dos impostos sobre o rendimento (IRS ou IRC)

As pessoas que, independentemente da qualidade em que atuem (podem ser particulares), realizem importações de bens, segundo a legislação aduaneira (artº 2, nº 1, b), CIVA)

Adquire-se a qualidade de sujeito passivo do imposto pela prática de uma única importação, ou seja, não é necessário, neste caso, o requisito da habitualidade

- o sujeito passivo não tem que se dedicar à atividade económica de importação

São também SP as pessoas que mencionem, indevidamente, IVA em fatura (artº 2, nº 1, c), CIVA)

- disposição que visa acautelar a criação de direitos a deduzir IVA, sem correspondência de o pagar

Sujeitos passivos que efetuam operações passivas

SP que efetuem aquisições intracomunitárias de bens, nos termos do RITI (artº 2, nº 1, a), RITI), numa consagração do princípio da tributação no país de destino

SP que, no âmbito da sua atividade produtiva, comercial ou de prestação de serviços, adquiram qualquer dos serviços abrangidos pelo artº 6, nº 6, a), CIVA, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável, ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados (artº 2, nº 1, e), CIVA)

Verifica-se aqui a aplicação do reverse charge, ou seja, da inversão do sujeito passivo (reversão da dívida tributária, inversão do sujeito passivo ou inversão da sujeição), cabendo ao adquirente do serviço a liquidação do imposto relativo à operação em causa, imposto esse que tem direito a deduzir, nos termos do artº 19, nº 1, c), CIVA

Nestes casos, o adquirente dos serviços torna-se sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição

No entanto, se o adquirente do serviço não for um sujeito passivo do IVA no território nacional, esta regra já não se verifica, aplicando-se a regra geral de tributação da operação no local da sede do prestador do serviço

O prestador comunitário deve, nesses casos, liquidar o IVA nos termos gerais

Todavia, pelo artº 2, nº 5, CIVA, para efeitos do artº 2, nº 1, e) e g), CIVA, consideram-se sujeitos passivos do imposto, relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua atividade, as pessoas singulares ou coletivas referidas no artº 2, nº 1, a), CIVA, bem como quaisquer outras pessoas coletivas que devam estar registadas para efeitos do artº 25, RITI

O objetivo desta solução é o de garantir a neutralidade fiscal, atendendo ao caráter intermediário que as prestações de serviços em causa assumem

A aplicação do imposto a estas prestações de serviços deve permitir a dedução do imposto por parte do adquirente, de forma a eliminar o efeito cascata e a garantir a neutralidade

Por outro lado, se a tributação ocorresse no país do prestador e o adquirente fosse um sujeito passivo, não seria possível, face à incomunicabilidade dos sistemas fiscais, a dedução do “imposto estrangeiro”, pelo que, enquanto vigorar o princípio da tributação no país de destino, esta solução de localização e tributação destas prestações de serviços é a que melhor garante a neutralidade desejada

SP que, no âmbito do exercício de uma atividade económica, sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que não disponham de representante legal nos termos do artº 30, CIVA (artº 2, nº 1, g), CIVA)

SP que sejam adquirentes dos bens indicados no artº 6, nº 4, CIVA (gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, calor ou frio, através de redes de aquecimento e de arrefecimento), desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efetuada (artº 2, nº 1, h), CIVA)

SP que sejam adquirentes, no território nacional, dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao CIVA (lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis) e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores dos serviços sejam sujeitos passivos do imposto (artº 2, nº 1, i), CIVA)

SP com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do IVA, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (artº 2, nº 1, j), CIVA)

Trata-se de mais uma norma de inversão do sujeito passivo aplicável no território nacional, que entrou em vigor em 1 de abril de 2007 e foi introduzida pelo DL 21/2007, de 29 de janeiro

SP que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o DL 233/2004, de 14 de dezembro (artº 2, nº 1, l), CIVA, introduzida pela Lei 3-B/2010, de 28 de abril, que entrou em vigor em 29 de abril de 2010)

O conceito de sujeito passivo em sede de IVA é bastante amplo

- as entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos para efeitos de IVA, assim como o Estado e demais pessoas coletivas de direito público

O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade ou das suas funções públicas (artº 2, nº 2, CIVA), ainda que pela atividade dos seus serviços administrativos, sociais, educativos, culturais, desportivos, recebam quaisquer contraprestações/taxas

Contudo, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais atividades ou operações, na medida em que a sua sujeição possa provocar distorções na concorrência

Mesmo na ausência de concorrência com o setor privado, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público serão sujeitos passivos do IVA quando realizem, de forma significativa, qualquer das operações elencadas no artº 2, nº 3, CIVA:

- Telecomunicações
- Distribuição de água, gás e eletricidade
- Transporte de bens e de pessoas
- Prestação de serviços portuários e aeroportuários
- Transmissão de bens novos cuja produção se destine a venda
- Operações de organismos agrícolas
- Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial
- Armazenagem
- Cantinas
- Radiodifusão e radiotelevisão

Estado e outras pessoas coletivas de direito público

Sujeito passivo do imposto dependente da atividade exercida

Não serão sujeitos passivos

- realizem operações no uso dos seus poderes de autoridade, mesmo que deem lugar ao pagamento de taxas ou outras contraprestações, salvo se distorções de concorrência

Serão sujeitos passivos

- pelo exercício de qualquer atividade da esfera económica, designadamente das descritas no artº 2, nº 3, CIVA, exceto quando as mesmas forem exercidas de forma não significativa (distribuição de água, gás e eletricidade, telecomunicações, transporte de bens, etc)

Sujeito passivo do imposto dependente da atividade exercida

- a sua qualificação ou não como sujeito passivo depende da atividade exercida
- não constituindo sujeitos passivos quando realizem operações no âmbito dos seus poderes de autoridade (exemplo: licenças camarárias)

Ato isolado

Um ato isolado está sujeito a IVA

- desde que seja realizado de modo independente
- tenha conexão com o exercício de atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo atividades extrativas, agrícolas e as profissões livres onde quer que esse ocorra
- ou preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou de IRC, independentemente daquela conexão

O ato isolado pode estar isento de imposto se for uma das operações elencadas no artº 9, CIVA

A taxa aplicável, será a que lhe corresponder nos termos do artº 18, CIVA

O pagamento do imposto será efetuado, até ao final do mês seguinte ao da conclusão da operação, e pode ser efetuado qualquer serviço de finanças através do documento de cobrança Mod. P2

Pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em faturas

- deverão entregar o IVA no Serviço de Finanças no prazo de 15 dias (artº 27, nº 2, CIVA)
- este IVA poderá ser posteriormente deduzido

A atividade não tem que ser desenvolvida com espírito de lucro

- o que faz com que numerosas pessoas coletivas de utilidade pública, organismos públicos ou instituições particulares de solidariedade social, se encontrem dentro do âmbito de incidência
- não necessário que se exerça a título principal, podendo ter natureza meramente acessória

Ser sujeito passivo significa dever liquidar o imposto nas operações efetuadas

- nos outputs da respetiva atividade (vendas e serviços prestados)

Excecionalmente, tal obrigação poderá abranger também os inputs

- tal sucede quando os sujeitos passivos utilizem, no exercício da sua atividade, determinados serviços prestados por operadores estrangeiros que não possuam em Portugal sede ou estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados

“Reverse-charge” ou inversão do sujeito passivo

O vendedor dos bens ou o prestador dos serviços obrigado à emissão de fatura, mas não liquida IVA

O adquirente, por sua vez, ao receber a fatura, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa do IVA em vigor

Essa liquidação pode ser efetuada na própria fatura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para o efeito

O direito à dedução do adquirente é efetuado nos termos gerais, considerando-se para o efeito o próprio IVA autoliquidado nas aquisições efetuadas

Inversão do sujeito passivo nas transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e determinados serviços relacionados (artº 2, nº 1, i), CIVA)

As pessoas singulares ou coletivas, sujeitos passivos de IVA não isentos, que sejam adquirentes de desperdícios, resíduos e sucatas, bem como de determinadas prestações de serviços efetuadas sobre esses bens, constantes do Anexo E, desde que o respetivo transmitente ou prestador seja também um sujeito passivo do imposto, liquidam o IVA devido por essas aquisições, podendo, em simultâneo, exercer o direito à dedução

O Anexo E ao Código do IVA engloba, única e exclusivamente, bens recicláveis (e algumas prestações de serviços sobre eles efetuadas), ou seja, bens que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para poderem ser reutilizados

Não abrangidos pela regra de inversão os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original

O adquirente, ao receber a fatura do seu fornecedor SP (sem IVA), deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo, igualmente, exercer o direito à dedução, na totalidade ou em parte, desse mesmo imposto

Obrigatoriedade de autofaturação, nos casos em que os sujeitos passivos adquiram aquele tipo de bens ou serviços a particulares

- neste caso não há lugar a liquidação do IVA pela aquisição

O adquirente está obrigado a emitir uma fatura em nome do fornecedor particular, com todos os requisitos previstos no artº 36, nº 5, CIVA, nomeadamente o nome e a morada do fornecedor e a indicação do respetivo NIF

- não é necessário qualquer acordo prévio ou aceitação pelo fornecedor da faturação elaborada pelo adquirente

Porque se trata de operações não sujeitas a IVA, os respetivos montantes não devem ser indicados na declaração periódica do IVA

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada e subempreitada (artº 2, nº 1, j), CIVA)

Por via da inversão do sujeito passivo, cabe aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, a obrigação de proceder à liquidação do IVA devido, IVA esse que poderá ser também objeto de dedução nos termos gerais

Regime revisto pelo artº 27, 6ª Diretiva IVA, e cuja fundamentação é a do combate à fraude e evasão fiscal

Estas medidas entraram em vigor em 1 de abril de 2007

Para que haja inversão, ou seja, para que o devedor do imposto seja o adquirente dos serviços, é necessário que, cumulativamente:

- ocorra uma aquisição de serviços de construção civil
- o adquirente seja sujeito passivo do IVA e pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA

Não há lugar à inversão, devendo a liquidação do IVA ser efetuada pelo prestador do serviço, quando o adquirente é:

- um não sujeito passivo
- um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução (caso dos que realizam exclusivamente operações abrangidas pelo artº 9, CIVA, e dos que se encontrem enquadrados no regime especial de isenção do artº 53, CIVA)

Incidência subjetiva (resumo)

Sujeitos passivos de imposto

Pessoas singulares ou coletivas que, de forma independente e habitualmente, exerçam atividades da esfera económica

As que, de forma independente, pratiquem uma só operação tributável conexa com uma atividade económica

As que pratiquem uma operação tributável sujeita a IRS ou IRC

As referidas no artº 2, nº 1, a), CIVA, com sede em Portugal, pela aquisição dos serviços abrangidos pelo artº 6, nº 6, a), CIVA, nas condições nele previstas

As que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas em Portugal por SP que aqui não tenham a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artº 30, CIVA

As que sejam adquirentes dos bens indicados no artº 6, nº 4, CIVA, nas condições previstas, se os transmitentes não disponham no território nacional de sede ...

As do artº 2, nº 1, a), CIVA, que em Portugal, sejam adquirentes dos bens ou serviços do Anexo E (sucatas), com direito à dedução total ou parcial do imposto

As que realizem operações intracomunitárias previstas no RITI

Adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão ... de gases com efeito de estufa referidos no DL 233/2004, de 14 de Dezembro

As do artº 2, nº 1, a), CIVA, com sede ... em Portugal, praticando operações com direito à dedução total ou parcial do IVA, quando adquirentes de serviços de construção civil

O Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando efetuem operações fora do exercício dos seus poderes de autoridade

As que mencionem indevidamente o IVA em fatura ou equivalente

3. Taxas, Valor Tributável, Facto Gerador e Exigibilidade

3.1 Taxas do imposto

Operações e taxas (artº 18, CIVA)	Continente	Madeira	Açores
Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida da Lista I	6%	5%	5%
Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida da Lista II	13%	12%	10%
Restantes operações à taxa normal	23%	22%	18%

Continente

- a partir de 5 de junho de 2002 → 19% (até então 17%)
- a partir de 1 de julho de 2005 → 21%
- a partir de 1 de julho de 2008 → 20%, 12% e 5%
- a partir de 1 de julho de 2010 → 21%, 13% e 6%
- a partir de 1 de janeiro de 2011 → 23%, 13% e 6%

Regiões Autónomas

(DL 347/85, de 23 de agosto)

- a partir de 15 de junho de 2002 → 13% (até então 12%)
- a partir de 1 de julho de 2005 → 15%
- a partir de 1 de julho de 2008 → 14%, 8% e 4%
- a partir de 1 de julho de 2010 → 15%, 9% e 4%
- a partir de 1 de janeiro de 2011 → 16%, 9% e 4%
- a partir de 1 de abril de 2012 (Madeira) → 22%, 12% e 5%
- a partir de 1 de Janeiro de 2014 (Açores) → 18%, 10% e 5%

De acordo com a usualmente designada Diretiva IVA das Taxas (Diretiva 92/77/CEE, do Conselho de 14 de dezembro de 1992), os EM podem ter duas taxas reduzidas de imposto, variáveis entre 5% e 12% e uma taxa normal, variável entre 15% e 25%

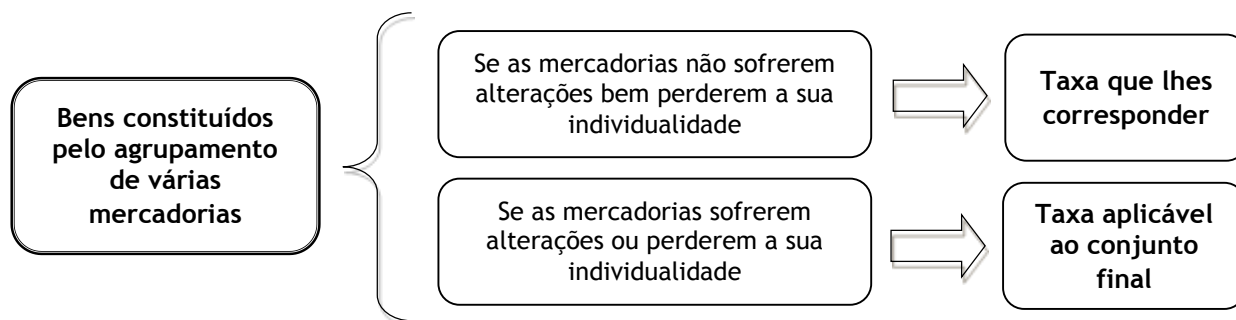
Diferenciação das taxas aplicáveis

- com esta diferenciação no nível de taxas aplicáveis, pretende-se tornar menos onerosa a carga fiscal relativamente a um conjunto de bens e serviços, normalmente mais básicos ou essenciais, e que têm elevado peso no consumo das famílias de menores recursos

A taxa a aplicar é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível (artº 7 e 8, CIVA), nos termos do artº 18, nº 9, CIVA, tratando-se de uma norma muito importante quando há alterações nas taxas

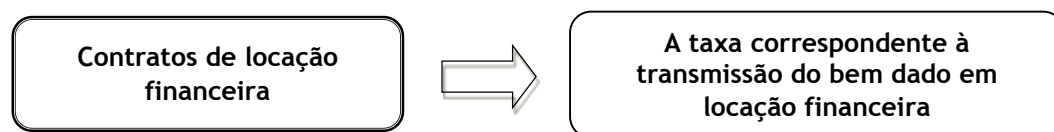
Nas transmissões de bens constituídos pelo agrupamento de várias mercadorias, formando um produto comercial distinto, aplicar-se-ão as seguintes taxas:

- a taxa que corresponder às mercadorias ou, no caso de várias taxas, a mais elevada, se as mercadorias que compõem a unidade de venda não sofrerem alterações, nem perderem a sua individualidade (artº 18, nº 4, CIVA)

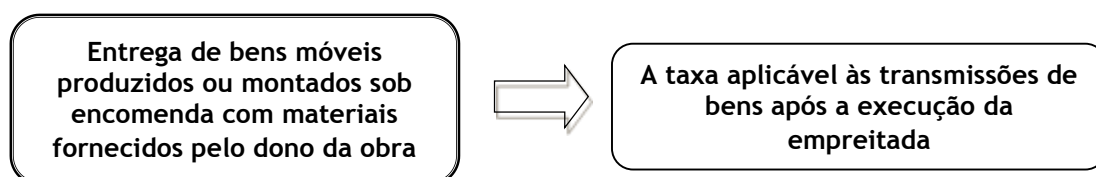


Quando as mercadorias, mediante um processo de transformação, perderem a sua individualidade e originarem um produto novo, a taxa aplicável será a que corresponder a esse novo produto

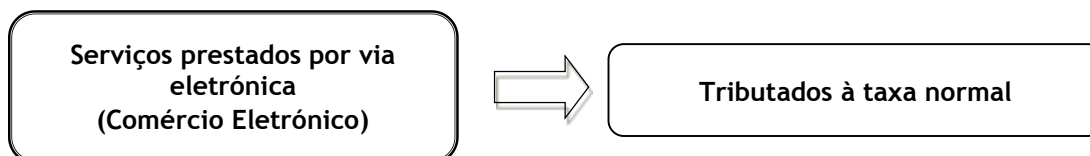
Nas prestações de serviços relativas a contratos de locação financeira aplicar-se-á a taxa que corresponderia à transmissão dos bens dados em locação financeira (artº 18, nº 5, CIVA)



A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, aplicar-se-á ao serviço a taxa que corresponderia à transmissão dos bens obtidos após a execução da empreitada (artº 18, nº 6, CIVA), ou seja, como se os materiais tivessem sido fornecidos na sua totalidade pelo empreiteiro



A taxa aplicável aos serviços prestados por via eletrónica referidos no Anexo D do CIVA é a normal de 23% (artº 18, nº 7, CIVA)



Às importações de mercadorias incluídas em pequenas remessas enviadas a particulares ou contidas em bagagens pessoais dos viajantes, não isentas de IVA e sujeitas a direitos aduaneiros, aplica-se sempre a taxa normal de 23%, independentemente da sua natureza (artº 18, nº 8, CIVA)

Taxas do imposto

Lista II

Taxa = 13%

- Produtos para a alimentação humana
- Outros
- Prestação de serviços de alimentação e bebidas

Produtos para a alimentação humana

- Conservas de carne, peixe e moluscos
- Conservas de produtos hortícolas
- Vinhos comuns
- Águas de mesa...

Exclui café, aperitivos e refeições prontas a consumir, conservas de frutos ou de produtos hortícolas, frutos secos, óleos comestíveis, margarinas (Revogados)

Outros

- Utensílios e alfaías agrícolas
- Petróleo e gasóleo, coloridos e marcados...
- Entradas em espetáculos culturais...

Exclui flores e plantas ornamentais, equipamentos para produção de energia solar e outras (Revogados)

Prestação de serviços de alimentação e bebidas
(Revogado em 2012)

Lista I

Taxa = 6%

- Produtos alimentares
- Outros
- Bens de produção agrícola

Produtos alimentares

- Cereais e preparados à base de cereais (arroz, farinhas, massas, pão, etc)
- Carnes (frescas e congeladas)
- Peixes e moluscos (peixe fresco, conservas de peixe, etc)
- Leite, laticínios e ovos e gorduras e óleos gordos (azeite e banhas)
- Frutas frescas, legumes e produtos hortícolas
- Água (exclui águas de mesa, contadores...)
- Mel de abelhas, Sal, Batata
- Sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas

Outros

- Jornais, revistas e publicações periódicas culturais, educativas, desportiva, etc
- Livros, em todos os suportes físicos
- Produtos farmacêuticos e similares
- Aparelhos ortopédicos, equipamento para deficientes (receita médica)
- Prestações de serviços médicos e sanitários (não integrados no Serviço Nacional de Saúde) nos casos de renúncia à isenção
- Prestações de serviços por advogados e solicitadores a reformados e desempregados
- Transportes de passageiros
- Alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro
- Empreitadas de construção de imóveis de habitação económica, etc
- Empreitadas de bens imóveis cujos donos da obra são as autarquias locais
- Locação de áreas reservadas em parques de campismo
- Portagens em travessias rodoviárias
- Serviços de limpeza das vias públicas (contrato com o Estado)
- Serviço de assistência ao domicílio para crianças, idosos, etc

Exclui eletricidade, espetáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, gás de cidade, gás natural e outros (Revogados)

Bens de produção agrícola

- Adubos, fertilizantes
- Animais e plantas vivas
- Farinhas para alimentação de gado
- Sementes
- Enxofre sublimado ...

Devido à revogação da isenção aplicável à agricultura (artº 9, nº 33, CIVA), a partir de 1 de abril de 2013, a taxa de 6% será aplicável a:

(Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE 2013)

- prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola (verba 4.2)
- transmissões de bens efetuadas no âmbito de determinadas atividades de produção agrícola (verba 5)

3.2 Valor tributável

O valor tributável é o valor sobre o qual o sujeito passivo deve aplicar a taxa, de forma a liquidar o IVA devido em cada operação tributável que efetua

- salvo no caso de operações isentas ou não sujeitas a IVA, em que sobre este valor não irá incidir qualquer taxa, o que não invalida que o mesmo seja corretamente determinado e mencionado nas faturas a emitir

Operações internas e importação de bens

Valor sobre o qual o sujeito passivo deve aplicar a taxa de forma a liquidar o IVA devido em cada operação que efetua

Valor tributável

- nas operações internas e intracomunitárias (artº 16, CIVA e artº 17, RITI)
- na importação de bens (artº 17, CIVA)
 - o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor

Valor tributável nas operações internas e intracomunitárias

Valor da Contraprestação (artº 16, CIVA e artº 17, RITI)

+

- Impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA
- Despesas acessórias debitadas ao cliente (comissões, embalagens, transporte, seguros e publicidade efetuada por conta do cliente)
- Subvenções (subsídios) diretamente conexas com o preço, fixadas previamente

-

- Juros por pagamentos diferidos
- Indemnização declarada judicialmente, por incumprimento de obrigações
- Descontos, abatimentos e bónus concedidos
- Pagamentos em nome e por conta de terceiros
- Valor das embalagens não transacionadas, a devolver (desde que sejam indicadas em separado e com menção expressa de devolução)

Valor da Contraprestação (artº 16, CIVA e artº 17, RITI)

- Se não for no todo ou em parte, em dinheiro
- “Valor Normal” (artº 16, nº 3 e 4, CIVA)

Taxas de Câmbio (artº 16, nº 8 e 9, CIVA e artº 17, nº 6, CIVA)

- tabelas do Sistema Europeu de Bancos Centrais ou de venda de qualquer banco
- opção pela taxa do dia da exigibilidade ou do 1º dia do mês

Regras específicas

O valor tributável não é sempre constituído por uma contraprestação, existindo regras especiais que afastam a aplicação da regra geral (artº 16, nº 2, CIVA)

- A. mercadorias enviadas à consignação e não devolvidas no prazo de um ano
 - valor tributável: o valor da fatura a emitir nos termos do artº 38, nº 1, a), CIVA, isto é, o valor no momento do envio das mercadorias à consignação constante da “fatura provisória”
- B. afetação permanente de bens da empresa, cujo IVA tenha sido total ou parcial deduzido, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma, bem como nos casos da sua transmissão gratuita ou afetação a setores de atividade isentos (artº 3, nº 3, f) e g), CIVA)
 - valor tributável: o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, ambos reportados à data da realização das operações
- C. afetação temporária (utilização) de bens da empresa, que tenham originado dedução de IVA, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou a outros fins alheios à mesma, de utilização em setores de atividade isentos e no caso de prestações de serviços gratuitas (artº 4, nº 2, CIVA)
 - valor tributável: o valor normal do serviço, tal como estipula o artº 16, nº 4, CIVA
- D. operações resultantes de atos de autoridades públicas
 - valor tributável: a indemnização ou qualquer outra forma de compensação
- E. transmissões de bens entre comitente e comissário (ou entre consignante e consignatário)
 - valor tributável: o preço de venda acordado pelo comissário (consignatário), diminuído da comissão (no caso da comissão de venda e da consignação), ou o preço de compra acordado pelo comissário aumentado da comissão (no caso da comissão de compra)
- F. transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou antiguidades (regime particular do IVA)
 - valor tributável: a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, em conformidade com o disposto em legislação especial
- G. transmissões de bens em virtude de arrematação, venda judicial ou administrativa, de conciliação ou de contratos de transação
 - valor tributável: aquele por que as arrematações ou vendas forem efetuadas ou, sendo caso disso, o valor normal dos bens transmitidos, definido no artº 16, nº 4, CIVA
- H. contratos de locação financeira
 - valor tributável: o valor da renda (capital + juros) recebida ou a receber do locatário

Operações internas e importação de bens

Excluídos da base tributável

- os juros recebidos por diferimento no pagamento das operações (caso da venda a prestações ou de atraso no pagamento)
- e bem assim as indemnizações recebidas por incumprimento de contratos, quando tenham sido declaradas judicialmente

Momento em que o desconto é atribuído

Momento em que a operação tem lugar, ou posteriormente

- se os descontos, bónus e abatimentos são concedidos em momento posterior à transação e à respetiva faturação, podem implicar redução do valor tributável dessa operação
- neste caso, e se o pretenderam, os sujeitos passivos poderão efetuar a retificação do IVA anteriormente liquidado

As regularizações consignadas no artº 78, nº 2, CIVA, são uma faculdade concedida ao sujeito passivo e não uma obrigatoriedade

- sempre que o sujeito passivo opte por tais regularizações, deverá atender ao artº 78, nº 5, CIVA
- a regularização do IVA a favor do sujeito passivo só poderá ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação, sem o que a respetiva dedução será considerada indevida
- a nota de crédito deve fazer referência à fatura ou faturas retificadas

Descontos de pronto pagamento

O artº 16, nº 6, b), CIVA, não distingue entre descontos financeiros e comerciais

- estes descontos são os de natureza comercial expressos na fatura
- o IVA incide sobre as transações comerciais, pelo que, neste caso, o valor do desconto tem impacto no cálculo do imposto, devendo o mesmo ser deduzido à base tributável

IVA nos descontos de pronto pagamento

Não estando expressos na fatura

- os descontos de pronto pagamento apenas dependem do momento em que o cliente exerce a opção de pagamento
- não depende da ação anterior de compra ou venda, por isso não deverão ser tratados como descontos comerciais
- não deverá ser efetuada qualquer correção ao IVA liquidado, porque as contabilizações do desconto, tanto do lado do comprador como do lado do vendedor, não vão corrigir o valor pelo qual a mercadoria é transacionada

A base tributável sobre a qual se aplica o IVA não sofre qualquer alteração pelo facto de se ter exercido uma opção de antecipação de pagamento da dívida, antes do seu prazo de vencimento

Não deverá ser efetuada qualquer correção ao IVA liquidado, porque as respetivas contabilizações do desconto, tanto do lado do comprador como do lado do vendedor, não vão corrigir o valor pelo qual a mercadoria é transacionada

Bens postos à disposição do adquirente

IVA exigível no “momento em que os bens são postos à disposição do adquirente”
(artº 7, nº 1, a), CIVA)

- o que revela o carácter económico do IVA e não o carácter financeiro do pagamento das faturas
- Para a AT, a dedução dos descontos à base tributável deve ser efetuada “desde que constantes da fatura”, o que não é o caso dos descontos de pronto pagamento

Não existe razão para a aplicação da retificação de IVA aquando da utilização dos descontos de pronto pagamento

- o artº 78, nº 2, CIVA, apenas faz referência a retificações de IVA nos casos em que seja “anulada a operação” ou “reduzido o seu valor tributável”

Pagamentos em nome e por conta de terceiros

Quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços

- desde que o sujeito passivo as registe em adequadas contas de terceiros

Condições:

- o documento deve ser emitido em nome da entidade a quem de facto respeita, ou seja do cliente
- sendo depois levada a registo em contas apropriadas de balanço (terceiros e disponibilidades)

Exemplo

Pagamentos em nome e por conta de terceiros

Se o sujeito passivo A, do Porto, vender uma mercadoria ao sujeito passivo B, de Viseu, e este lhe pede para lhe enviar, pagando em seu nome e por sua conta, o serviço de transporte

- a fatura do transportador deverá ser emitida em nome de B, embora paga por A, e este, ao registar o pagamento limitar-se-á a debitar o seu cliente B, pela importância constante do documento, numa conta de clientes por contrapartida de caixa ou depósitos à ordem
- exercício do direito à dedução do IVA liquidado na fatura, apenas poderá ser exercido por B

Rappel

Quando efetuados descontos, estes poderão ser comerciais ou financeiros

- se o desconto concedido o foi em virtude, por exemplo, do elevado volume, ou quantidade, dos bens adquiridos por esse mesmo cliente, então o desconto (redução do preço de venda) configura a natureza de um desconto comercial
- descontos comerciais poderão ser incluídos na fatura ou fora da fatura

O rappel tem a natureza de desconto comercial e como tal terá implicações a nível dos fluxos financeiros ou reais da empresa que os obtém e da empresa que os concede

A atribuição de um “rappel”, caracteriza-se por ser um desconto fora da fatura, evidenciado através de uma nota de crédito, o qual só produz efeitos em momento posterior ao da respetiva faturação, implicando redução do valor tributável previamente considerado (artº 78, nº 1 e 2, CIVA)

Contraprestação paga em géneros

As operações em que a contraprestação não é definida no todo ou em parte em dinheiro

- o valor tributável será o montante recebido ou a receber
- acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca

Exemplo

Contraprestação paga em géneros

Contratos de permuta ou troca

O sujeito passivo A, na sequência de um contrato de permuta, entrega a um sujeito passivo B um bem X, e dele recebe um bem Y e uma certa quantia em dinheiro

- o sujeito passivo A considerará como valor tributável da operação o valor normal do bem Y acrescido da importância recebida
- por sua vez, o sujeito passivo B considerará como valor tributável da operação que efetua com A o valor normal do bem X

Este tratamento acontece quando as partes não fixam previamente o valor de um dos bens

Se admitirmos que o sujeito passivo A acorda vender a B o bem X por 20.000 €, recebendo de B o bem Y e 12 000 €

- o bem Y tem a forma de pagamento em espécie, com o valor de 8.000 €, não havendo, neste caso, qualquer necessidade de recorrer a um valor normal para o bem Y

Exemplo

No caso da transmissão de um automóvel novo (por 30.000 €) com retoma de um usado (avaliado em 5.000 €), o valor tributável relativo à viatura nova é o valor recebido do adquirente adicionado do valor atribuído à retoma (ou seja, 30.000 €)

- o valor tributável de 30.000 € é, neste caso, constituído por uma parte em espécie (a viatura retomada, por 5000 €) e outra parte que o adquirente pagará em dinheiro (25.000 €)

Transmissões de bens em 2ª mão ...

As transmissões de obras de arte, de coleção e de antiguidades e as transmissões de bens em segunda mão

- efetuadas por sujeitos passivos que habitualmente adquiram objetos para revenda a pessoas não sujeitas a imposto, ou por leiloeiros
- em que o valor tributável será determinado a partir da margem de venda
- a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, salvo se houver opção pelas regras gerais de aplicação do imposto

A razão de ser desta disciplina especial é a de evitar a excessiva carga fiscal que resultaria da normal aplicação do imposto aos bens adquiridos a particulares e que voltam de novo a entrar no circuito comercial

Atos de arrematação

As transmissões de bens decorrentes de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou contratos de transação

- o valor tributável será o montante porque foi feita a arrematação, ou na sua falta, o valor normal dos bens transmitidos

Exemplo

Operações resultantes de contratos de locação financeira

Em que o valor tributável será dado pelo valor da renda recebida ou a receber do locatário

- ou seja, não haverá lugar à distinção, no valor da renda, entre o montante correspondente à amortização financeira e o correspondente ao juro

Em condições normais, a componente juro, decorrente da remuneração do capital, estaria isenta

- originando em consequência que as empresas locadoras ficariam impossibilitadas de proceder à integral dedução de todo o IVA suportado
- com esta medida evita-se que as entidades locadoras caiam no âmbito da disciplina constante dos artº 23 e seguintes do Código do IVA

Exemplo

Regularizações

A Sociedade A, portuguesa, enquadrada no Regime Normal Mensal do IVA, recebeu no mês de Agosto, de um seu cliente, também português e enquadrado no mesmo regime de IVA, uma devolução de mercadorias que lhe havia vendido em Março do mesmo ano

Poderá regularizar o IVA na DP de agosto ou de setembro seguintes (artº 78, nº 2, CIVA)

Valor tributável na importação de bens

Valor Aduaneiro (artº 17, CIVA)

+

- Impostos, direitos aduaneiros, taxas e outros encargos devidos, antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do próprio IVA
- Despesas acessórias (comissões, embalagens, transporte, seguros) até ao 1º destino
- Outras operações relacionadas (cargas, descargas, etc)

-

- Descontos por pagamentos antecipados
- Outros descontos que figurem separadamente na fatura

O valor tributável nas importações (artº 17, CIVA)

O valor tributável na importação terá por base o valor aduaneiro do bem, definido nos termos das disposições comunitárias

A AT (Alfândegas), entidade a quem está cometida a tarefa de velar pelo cumprimento das obrigações resultantes deste tipo de operações, terá em conta no cálculo final do valor tributável, determinados encargos relacionados com a importação

- quando verifique que os mesmos não estão incluídos no valor aduaneiro
 - o caso de impostos, taxas e direitos aduaneiros a que estejam sujeitos os bens importados
 - e bem assim despesas acessórias relacionadas com a operação de importação, designadamente, comissões, embalagens, transportes e seguros até ao primeiro local de destino no interior do país

A preocupação de fazer coincidir o valor tributável com o valor da despesa efetivamente suportada, faz com que dele sejam excluídos os descontos obtidos por pagamento antecipado e outros descontos que se materializem em reduções de preços e sejam indicados separadamente na fatura

Contempla-se também a situação particular dos bens que tenham abandonado o território da U.E. para serem objeto de qualquer operação num país terceiro

- nestes casos, o valor tributável corresponderá ao valor da operação que tiver recaído sobre o bem, acrescido e diminuído dos elementos descritos

Finalmente, se o valor tributável for indicado em moeda diferente do Euro, far-se-á a conversão pela taxa de câmbio decorrente das disposições comunitárias

Taxas na importação (artº 18, CIVA)

Há que referir que são aplicáveis aos produtos importados as mesmas taxas que são aplicáveis às transações internas dos mesmos produtos

Para além do nível das taxas aplicáveis, importa ter em conta outros factos, designadamente, que taxa deve ser aplicada quanto a mercadorias, não isentas, importadas, sempre que a importação não tenha carácter comercial

Dada a irrelevância económica das mercadorias assim importadas, optou-se, para evitar complexidades administrativas, pela tributação à taxa normal, independentemente da natureza das mercadorias envolvidas

A definição do valor aduaneiro das mercadorias consta do capítulo 3 do Título II do Código Aduaneiro Comunitário (artº 28 a 36)

Facto gerador e exigibilidade nas importações

- na importação de bens o IVA será devido e exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros
 - quer sejam ou não devidos esses direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum (artº 7, nº 1, c), CIVA)
- o imposto será pago no ato do desembaraço alfandegário (artº 28, nº 3, CIVA)

O IVA não constitui contraprestação do valor patrimonial do objeto contratado e transmitido - pelo que não pode integrar a base do valor tributável em IMT

(Circular 21/2009, que revoga a Circular 9/2009)

Exemplo

No mês de Julho de 2014, o sujeito passivo T, LDA, faturou as seguintes operações:

- Vendas realizadas: 50.000 €
- Despesas diversas efetuadas em nome e por conta de clientes e registadas em contas de terceiros: 250 €
- Indemnização recebida de um seu ex-fornecedor, decretada pelo tribunal: 25.000 €
- No mesmo período pagou IVA nos Serviços Aduaneiros, pela aquisição de bens destinados a revenda provenientes de fornecedores da Rússia: 2.500 €

Sendo a taxa aplicável a normal, qual o IVA a entregar ao Estado ?

Para apuramento do valor tributável das operações faturadas, há a considerar:

- valor tributável: 50.000 € e o IVA liquidado de 11.500 € (artº 16, nº 1 e artº 18, nº 1, c), CIVA)
- as quantias pagas em nome e por conta dos clientes desde que registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas são excluídas do valor tributável
 - logo não são tributadas em IVA (artº 16, nº 6, c), CIVA)
- as indemnizações recebidas que tenham sido decretadas judicialmente são excluídas do valor tributável
 - logo não são tributadas em IVA (artº 16, nº 6, a), CIVA)

Assim, o total de IVA liquidado é de 11.500 €

- a este IVA subtrai-se o IVA dedutível de 2.500 €

Para efeitos de apuramento, o IVA a entregar ao Estado será de:

- 9.000 € (11.500 - 2.500)

Exemplo

Em novembro de 2013, a empresa A efetuou uma transmissão intracomunitária no valor de 10.000 €

Esta operação foi relevada na declaração periódica daquele mês, no campo 7 e foi enviado o respetiva declaração recapitulativa

Em janeiro de 2014, houve a devolução total da mercadoria

O sujeito passivo deverá corrigir a declaração periódica (e a declaração recapitulativa) respeitante ao período de IVA em que se tenha verificado a transmissão, ou seja, terá de enviar uma declaração Mod. C para o mês de novembro de 2013

A Mod. C anulará o campo 7 e a declaração recapitulativa também será corrigida nos mesmos moldes

Consequentemente, a devolução da mercadoria irá também anular, em termos contabilísticos, a rubrica “transmissões intracomunitárias”

O OE/2012, aditou o artº 16, nº 10 a 12, CIVA

- que estabelecem novas regras para a determinação do valor tributável em operações efetuadas entre sujeitos passivos que tenham relações especiais (entidades relacionadas nos termos do artº 63, nº 4, CIRC)
- prevalecendo nesse caso o critério do valor normal
- podendo esta derrogação à regra geral de determinação do valor tributável ser afastada se for feita prova de que a diferença entre a contraprestação e o valor normal se justifica por outras circunstâncias que não a relação especial entre as partes, tratando-se aqui de uma norma antiabuso que pretende prevenir situações de manipulação do valor das operações e do IVA liquidado em transações entre entidades que tenham relações especiais e restrições no direito à dedução

A regra especial do artº 16, nº 10, CIVA, aplica-se quando se verifique qualquer uma das seguintes situações:

- a contraprestação seja inferior ao valor normal e o adquirente ou destinatário não tenha direito a deduzir integralmente o imposto
- a contraprestação seja inferior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o imposto e a operação esteja isenta ao abrigo do artº 9, CIVA
- a contraprestação seja superior ao valor normal e o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não tenha direito a deduzir integralmente o IVA

Tenha-se presente que a norma é aplicável independentemente de os adquirentes ou destinatários serem ou não sujeitos passivos

3.3 Facto gerador e exigibilidade do imposto

Regras de aplicação da lei no tempo (artº 7 e 8, CIVA)

- nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade de harmonia com a natureza das operações praticadas
- critérios de natureza económica nem sempre coincidentes com os critérios jurídicos de transmissão

Facto gerador do imposto (artº 7, CIVA)

- ocorrência dos pressupostos de facto que dão origem à dívida tributária
- momento e que nasce a obrigação de liquidação de imposto

Exigibilidade do imposto (artº 8, CIVA)

- momento a partir do qual a AT pode exercer o seu direito ao imposto
- momento em que o imposto se torna exigível por parte do Estado

Por regra, o IVA é devido e torna-se exigível ao mesmo tempo, sempre no caso de dispensa da fatura (artº 40, nº 1, CIVA)

- prazo para a entrega do imposto nos cofres do Estado, a partir do momento em que é exigível

Normalmente, o imposto é devido e torna-se exigível (artº 7, nº 1, CIVA)

Facto Gerador

Transmissão de bens

No momento em que os bens são postos à disposição do adquirente

Prestação de serviços

No momento da realização dos serviços

Importação

No momento das disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros

Facto Gerador ≠ Exigibilidade

Fatura

O artº 8, CIVA, ao dar uma maior relevância à fatura, cuja emissão em termos temporais constitui um marco decisivo para a contagem do prazo sobre a exigibilidade, faz diferir o prazo estabelecido no artº 7, CIVA, relativamente aos casos em que haja lugar à emissão de fatura

No entanto, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços, dê lugar à obrigação de uma fatura (artº 29, nº 1, b), CIVA), o IVA torna-se exigível em prazo diferente

Fatura

Transmissão de bens ou prestação de serviços

- obrigação de fatura (artº 29, nº 1, b), CIVA)
- o imposto torna-se exigível em prazo diferente (artº 8, CIVA)

Pelo artº 36, nº 1, CIVA, a fatura (artº 29, CIVA), devem ser emitidos o mais tardar no 5º dia útil seguinte ao do momento em que o IVA é devido pelo artº 7, CIVA

Pelo DL 197/2012, de 24 de agosto, operam-se novas exigências na faturação, deixando de existir documento equivalente, dando lugar à fatura eletrónica (a partir de 1 de janeiro de 2013)

O imposto é exigível:

Obrigação de emissão de fatura

- Prazo de emissão foi respeitado (artº 36, nº 1, CIVA)
 - data de emissão da fatura (até 5 dias úteis)
- Prazo de emissão não foi respeitado
 - último dia do prazo para a emissão da fatura (no 5º dia útil)

Regras:

- taxa aplicável, a que vigora no momento em que o IVA se torna exigível (artº 18, nº 9, CIVA)
- nas situações previstas no artº 78, nº 2 e 3, CIVA ou quando se registar o aumento do valor tributável em sequência de revisão do preço fixado ou de inexatidão cometida na fatura:
 - a taxa na nota de crédito/débito deverá corresponder à da fatura original
- transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado
 - a alteração da taxa para 20% apenas se aplica às operações realizadas a partir de 01.07.2008, derogando-se, para este efeito, o disposto no artº 18, nº 9, CIVA

O imposto é também exigível:

- adiantamentos: na data do recebimento
- faturação antecipada: na data da emissão da fatura

O IVA torna-se exigível no momento do recebimento do adiantamento, pelo montante recebido ou no momento da emissão da fatura antes das mercadorias serem colocadas à disposição (artº 8, nº 1, c) e nº 2, CIVA)

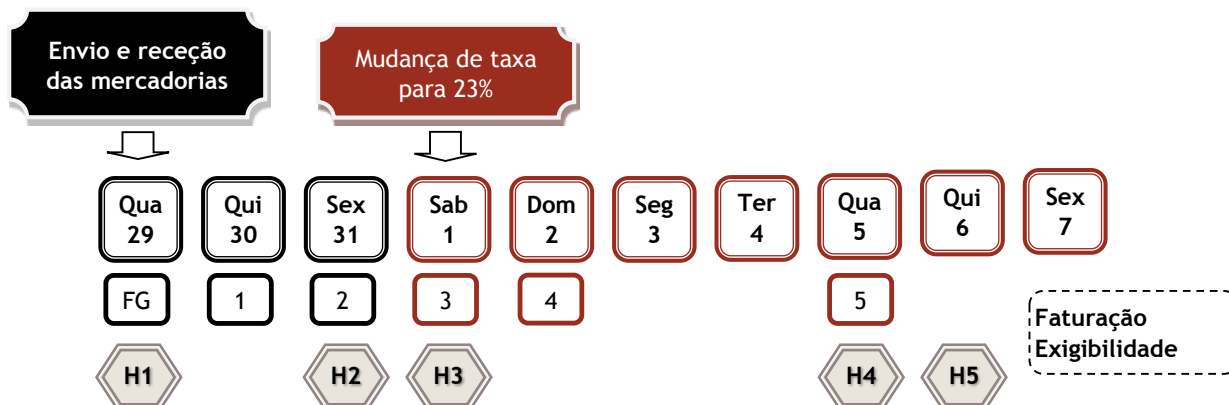
Aquando da emissão da fatura, o sujeito passivo deverá:

- considerar a existência do adiantamento na própria fatura, aplicando a taxa ao valor da fatura deduzido do adiantamento
- ou aplicar a respetiva taxa ao valor da fatura e emitir simultaneamente uma nota de crédito com referência ao adiantamento anteriormente efetuado e IVA liquidado
 - neste caso, a respetiva nota de crédito deverá fazer remissão para a fatura e para o documento relativo ao adiantamento
 - o sujeito passivo fornecedor dos bens ou prestador de serviços deverá, para efeitos da regularização do IVA da nota de crédito, cumprir com o determinado no artº 78, nº 5, CIVA

Exemplo

Se houver uma faturação em 16.12.2010 que englobe operações de carácter continuado que tiverem lugar antes e depois de 01.01.2011, as efetuadas em data anterior a 31.12.2010 serão tributadas à taxa de 21% e as efetuadas a partir de 01.01.2011 (inclusive) serão tributadas à taxa de 23%, sem prejuízo de constarem da DP referente ao período em que foi emitida (derrogação do artº 18, nº 9, CIVA)

Para ilustrar esta situação, vejamos a aplicação da taxa de 23% a partir de 01.01.2011, a partir do momento em que o IVA se torne exigível



H1: Faturação no próprio dia 29.dezembro.2010 (Quarta) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 21%)

H2: Faturação no dia 31.dezembro.2010 (Sexta) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 21%)

H3: Faturação no dia 1.janeiro.2011 (Sábado) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 23%)

H4: Faturação no dia 5.janeiro.2011 (Quarta) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 23%)

H5: Faturação no dia 6.janeiro.2011 (Quinta), fora de prazo, exigibilidade no dia 5 (Taxa = 23%)

Exemplo

O SP A... vendeu ao SP B..., em 15 de janeiro, mercadorias, a crédito, no valor de 1.000 €

Admitindo que o prazo para a emissão de fatura expira em 23 de janeiro, teríamos:

- se A... emitir a fatura entre 15 de janeiro e 23 de janeiro, inclusive, a data da emissão será a data da exigibilidade do imposto
- se A... não emitir a fatura, ou se a emitir depois de 23 de janeiro, a exigibilidade ocorrerá em 23 de janeiro, sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela infração cometida

Regimes Especiais de Exigibilidade (revogados a partir de 1 de outubro de 2013)

Momento do recebimento total ou parcial do preço

- empreitadas e subempreitadas de obras públicas (DL 204/97, de 9 de agosto; Lei 127/97, de 20 de dezembro; Lei 3-B/2000, de 4 de abril; Lei 109-B/2001, de 29 de dezembro)
- entregas de bens às cooperativas agrícolas (DL 418/99, de 21 de outubro)
- regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias (Lei 15/2009, de 1 de abril)

Facto gerador e exigibilidade do imposto

Faturação RITI (artº 27, RITI)

- IVA liquidado na fatura do vendedor comunitário ou documento interno da empresa
 - as Aquisições Intracomunitárias de Bens (AIB)

Emissão da fatura:

- até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que os bens forem colocados à disposição do adquirente
- adiantamentos → não há lugar a liquidação do IVA
 - falta o pressuposto da circulação dos bens

No comércio com outros países (comunitários ou terceiros), os adiantamentos não estão sujeitos a IVA

Casos particulares

- bens fornecidos seguidos de instalação e montagem (artº 7, nº 2, CIVA)
 - facto gerador apenas ocorre após concluída a instalação ou montagem do bem em causa
- transmissão de bens e prestações de serviços de carácter continuado (artº 7, nº 3 e 9, CIVA)
 - em pagamentos sucessivos: por cada pagamento (artº 7, nº 3, CIVA)
 - sem periodicidade de pagamento ou esta superior a 12 meses:
 - no final de cada 12 meses (artº 7, nº 9, CIVA)
- autoconsumos (artº 7, nº 4, CIVA): momento da afetação
- contratos de comissão/consignação (artº 7, nº 5, CIVA):
 - momento da alienação do comissário/consignatário

Disposições especiais para situações particulares

Instalação ou montagem

- se a transmissão de bens implicar obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor
 - o facto gerador e a exigibilidade do IVA ocorrem no momento em que a instalação ou montagem estiver concluída
 - compreende-se que a relevância seja dada à obra como um todo e não às partes intermédias que a compõem, na medida em que a sua aceitação por parte do adquirente dependerá do adequado funcionamento da obra instalada ou montada

Serviços continuados

- se a transmissão de bens ou a prestação de serviços tiverem carácter continuado, com pagamentos sucessivos (contratos de trato sucessivo) (artº 7, nº 9, CIVA)
 - o facto gerador e a exigibilidade do IVA verificam-se no fim do período a que se refere cada pagamento
 - quando não fixada periodicidade de pagamento ou periodicidade > 12 meses, IVA devido e exigível no fim de cada período de 12 meses, por montante correspondente

Disposições especiais para situações particulares

- casos de afetação permanente de bens a fins alheios à atividade da empresa, ou de transferência de bens de um setor tributado para um setor isento, ou de afetação a uso da empresa de viaturas de turismo (ou outros do artº 21, nº 1, a), CIVA) adquiridas para ativo fixo
 - o IVA é devido e exigível no momento em que tiverem lugar as referidas afetações
 - idêntica disciplina aplicável no domínio das prestações de serviços
- na transmissão de bens entre comitente e comissário, ou entre consignante e consignatário
 - o facto gerador e a exigibilidade ocorrem no momento em que o comissário ou o consignatário colocarem os bens à disposição do adquirente
 - excetua-se, para o contrato de consignação, o facto gerador e exigibilidade do IVA no fim do prazo de um ano após o envio das mercadorias pelo consignante ao consignatário, se este, em tal prazo, as não vender nem devolver
- se os bens forem colocados à disposição de um cliente antes de se verificarem os efeitos translativos do contrato, como acontece nas vendas a contento ou sujeitas a prova
 - o facto gerador e exigibilidade só se verificarão quando ocorrerem os referidos efeitos translativos, ou seja, quando se verificar a transferência de propriedade dos bens
 - excetua-se a situação particular do contrato de compra e venda de bens móveis com cláusula de reserva de propriedade, e a entrega de bens efetuada na sequência de um contrato de locação-venda, em que o IVA se mostra devido e exigível antes de verificados os efeitos translativos dos contratos

A fatura desempenha um papel fundamental

No IVA, a fatura desempenha um papel fundamental (artº 8, CIVA)

- sempre que a transação dê lugar à emissão daqueles documentos (e esta é uma obrigatoriedade para operações realizadas entre sujeitos passivos)
- a exigibilidade do IVA deixará de ser coincidente com o facto gerador, sendo diferida para a data da emissão da fatura
- desde que emitida no prazo legal (5 dias úteis após a ocorrência do facto gerador)
- se o prazo não for respeitado, a exigibilidade do IVA verifica-se no fim daquele prazo

O DL 197/2012, de 24 de agosto, altera substancialmente as regras das faturas, sendo obrigatório a emissão por via eletrónica a partir de 2013, para a maioria das situações

- as empresas com sistemas de pagamentos modernos, o trabalho poderá ser mais simples, uma vez que poderá ser feito através do envio do ficheiro SAF-T
- se não disporem de equipamentos com este ficheiro, terá de fazê-lo por transmissão eletrónica de dados em tempo real, ou através da inserção direta de dados no Portal das Finanças

Situações prevenidas em matéria de exigibilidade de IVA:

- pagamento total ou parcial de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços, em data anterior à emissão da fatura
- pagamento total ou parcial precedendo a própria transmissão do bem ou prestação do serviço

Diferença entre uma e outra das situações apresentadas

- na primeira a importância é recebida depois da realização da operação mas antes que tenha expirado o prazo legal para a emissão da fatura
- na segunda o pagamento tem lugar em momento anterior à realização da própria operação, ou seja, estamos perante um pagamento antecipado

Em qualquer uma delas, a exigibilidade ocorrerá no momento do recebimento por parte do fornecedor, o qual deverá liquidar IVA em medida correspondente à importância recebida

Aquando da emissão da fatura efetuar-se-á a compensação (nota de crédito, artº78, nº 5, CIVA)

Exemplo

A... vendeu a B..., em 10 de Agosto, mercadorias, a crédito, no valor de 1.000 €

Antes da emissão da fatura, processada em 18 de Agosto, último dia do prazo legal, B... pagou a A... em 12 de Agosto, 500 €

A... será, então, obrigado a emitir o adequado documento de quitação, em 12 de Agosto, no qual liquidará IVA na importância de 115 € ($500 \times 23\%$), liquidando os restantes 115 €, em 18 de Agosto, data em que procedeu à emissão da fatura relativa à transação efetuada

Admitamos agora que A... acordou com B..., em 20 de setembro, que lhe enviaria, em 10 de Novembro, bens no valor de 5.000 €, que entretanto iria produzir

Recebeu logo naquele momento 2.000 € por conta da futura entrega

Embora não exista ainda facto gerador, porque os bens não foram colocados à disposição de B..., exige-se, não obstante, que A..., em documento que para o efeito emitirá, liquide IVA no valor de 460 € ($2.000 \times 23\%$), e que será devidamente compensado na fatura que emitirá a partir de 10 de Novembro, pela efetiva transmissão nessa data ocorrida

Convém sublinhar finalmente, que a exigibilidade não deve ser confundida com pagamento

Enquanto que aquela fixa o momento a partir do qual, o Estado pode, querendo exigir o imposto, este é o momento em que ele é efetivamente exigido

Regimes de IVA de caixa

Exceções previstas nos chamados regimes especiais de exigibilidade, nos quais funciona o ‘regime de caixa’, ou seja, o IVA só é exigível ao fornecedor no momento da sua cobrança e não quando é emitida a fatura, o que constitui talvez uma incongruência do sistema, atendendo precisamente ao facto de serem regimes excecionais

Há quem defenda que um funcionamento deste tipo, baseado num “regime de caixa”, numa ótica de pagamentos e recebimentos, não deveria ser excecional

3.4 Regime de IVA de caixa

Objetivo da criação do regime (DL 71/2013, de 30 de maio):

- promover a melhoria das condições de tesouraria do tecido empresarial português

Caraterísticas:

- caráter facultativo
- estruturado de forma simplificada
- em vigor desde 1 de outubro de 2013

A exigibilidade do IVA devido na operações ativas efetuadas no âmbito deste regime apenas ocorrerá no momento do recebimento do seu pagamento pelos clientes

- a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinadas à atividade do sujeito passivo apenas será possível no momento do respetivo pagamento aos seus fornecedores, observando as regras previstas na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA

A Diretiva 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de julho de 2010, alterou a Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de faturação

Com esta alteração os Estados membros passaram, a partir de 1 de janeiro de 2013, a poder introduzir um regime facultativo de contabilidade de caixa, desde que o mesmo não produza efeitos negativos nos fluxos de tesouraria referentes às suas receitas do IVA

O regime abrange, nesta fase, apenas os sujeitos passivos de IVA com um volume de negócios anual até 500.000 € e que não beneficiem de isenção do imposto

- estão assim potencialmente abrangidas por esta medida mais de 85% das empresas portuguesas, bem como um número muito significativo de sujeitos passivos titulares de rendimentos empresariais e profissionais

O novo regime de exigibilidade apenas se aplica em relação ao IVA, não sendo extensivo ao IRS, já que não ocorreu qualquer alteração no artº 3, nº 6, CIRS

- recorda-se que esta norma impõe que os rendimentos da categoria B do IRS ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura e não a exigibilidade do imposto
- consequência: as divergências já existentes entre a modelo 3 do IRS e a modelo 10 passam a estender-se ao IVA

Âmbito de aplicação do regime

Podem optar pelo regime de contabilidade de caixa em sede de IVA os sujeitos passivos de IVA que:

- não tendo atingido no ano civil anterior um volume de negócios, para efeitos de IVA, superior a 500.000 €
- não exerçam exclusivamente uma atividade prevista no artº 9, CIVA, e não estejam abrangidos pelo regime de isenção do artº 53, CIVA, ou pelo regime dos pequenos retalhistas (artº 60, CIVA)

Conceito de volume de negócios para efeitos de IVA (artº 42, CIVA):

O volume de negócios é constituído pelo valor, com exclusão do imposto, das transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo, com exceção de :

- operações financeiras
- operações de seguros
- locação de imóveis e operações sujeitas a IMT
- operações sobre bens de investimento corpóreos ou incorpóreos

O regime aplica-se a todas as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelos sujeitos passivos de IVA que preencham as condições e sempre que as mesmas tenham por destinatários outros sujeitos passivos de IVA (artº 1, do Regime)

- o regime não se aplica operações realizadas com entidades que não tenham a qualidade de sujeitos passivos de IVA

Transmissões de bens e prestações de serviços excluídas do regime:

- importação, exportação e atividades conexas
- transmissões e aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas nos termos previstos no RITI
- prestações intracomunitárias de serviços
- operações em que o adquirente seja o devedor do imposto
- operações em que os sujeitos passivos tenham relações especiais (artº 16, nº 10 e 12, CIVA)

Conceito de relações especiais (artº 16, CIVA):

- transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos que tenham relações especiais, nos termos do artº 63, nº 4, CIRC
- consideram-se ainda relações especiais as relações estabelecidas entre um empregador e um empregado, a família deste ou qualquer pessoa com ele estreitamente relacionada

Apenas podem optar pelo regime de IVA de caixa os sujeitos passivos registados para efeitos deste imposto há, pelo menos, doze meses, cuja situação tributária se encontre regularizada, nos termos do CPPT e sem obrigações declarativas em falta

Considera-se que o contribuinte tem a sua situação tributária regularizada, quando:

- não é devedor perante a Fazenda Nacional de quaisquer impostos ou prestações tributárias e respetivos juros
- quando apesar de ser devedor esteja a proceder ao pagamento da(s) dívida(s) em prestações nas condições e termos autorizados
- tiver reclamado, recorrido ou impugnado judicialmente a(s) dívida(s) e tiver prestado garantia.

Não tem a situação tributária regularizada o executado a quem foi indeferido o pedido de dispensa de prestação de garantia

Exemplo

Um sujeito passivo inicia a atividade, para efeitos de IVA, a 15 de outubro de 2013 e pretende optar pelo regime de caixa

Na data de início de atividade fica enquadrado no regime normal do IVA, só podendo passar ao regime de IVA de caixa depois de decorridos, pelo menos, 12 meses de atividade

A opção pode ser exercida até 31 de outubro de 2014 e produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015

Regras de exigibilidade e dedução do imposto (artº 2, do Regime)

O imposto relativo às operações abrangidas pelo regime é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido

- o imposto é, ainda, exigível quando o recebimento total ou parcial do preço preceda o momento da realização das operações tributáveis (a exemplo do que acontece no regime geral, conforme artº 8, nº 1, c), CIVA)

Não obstante, o imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço torna-se exigível:

- no 12º mês posterior à data de emissão da fatura, no período de imposto correspondente ao fim do prazo
- no período seguinte à comunicação de cessação da inscrição no regime
- no período correspondente à entrega da declaração de cessação da atividade

Dedução do imposto (artº 3, do Regime)

Os sujeitos passivos enquadrados no regime de caixa apenas podem deduzir o imposto que incide sobre todas as transmissões de bens ou as prestações de serviços que lhes forem efetuadas desde que tenham na sua posse fatura-recibo ou recibo comprovativo de pagamento

Não obstante, o imposto que incida sobre as transmissões de bens ou as prestações de serviços efetuadas aos sujeitos passivos enquadrados no presente regime é considerado dedutível:

- no 12º mês posterior à data de emissão da fatura sempre que o pagamento desta, e a consequente dedução do imposto, não tenha ocorrido em momento anterior
- bem como nas situações de saída do regime e de cessação de atividade já referidas na parte da exigibilidade

A dedução do imposto deve ser efetuada:

- na declaração do período ou do período seguinte àquele em que se tiver verificado a receção da fatura-recibo ou recibo comprovativo de pagamento
- ou, o decurso do prazo mencionado (12º mês posterior à data de emissão da fatura)

O regime de dedução do imposto mediante o recibo não se aplica às operações em que a obrigação de liquidação do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços (situações de inversão do sujeito passivo)

E os sujeitos passivos do regime geral, podem deduzir o imposto indicado numa fatura emitida por um sujeito passivo do regime de caixa ?

Recorda-se no entanto, que nos termos do artº 22, nº 1, CIVA, o IVA apenas é dedutível no momento em que se torna exigível

No entanto, os adquirentes de bens ou serviços fornecidos ao abrigo do regime de caixa e que não tenham optado por este regime, podem exercer o direito à dedução com base na fatura, ainda que esta não se encontre paga (ponto 3.2 do ofício-circulado 30150/2013, de 30 de agosto)

Opção pelo regime e norma transitória (artº 6, do Regime)

Os sujeitos passivos que reúnam as condições do artº 1, do Regime, podem exercer a opção pelo regime de IVA de caixa mediante comunicação, à AT, por via eletrónica, no Portal das Finanças, até ao dia 31 de outubro de cada ano

Os sujeitos passivos que exerçam a opção são obrigados a permanecer no regime de IVA de caixa durante um período de, pelo menos, dois anos civis consecutivos

- findo este prazo, os sujeitos passivos que pretendam voltar a aplicar as regras gerais de exigibilidade previstas nos artº 7 e 8, CIVA, deverão comunicar tal opção à AT, por via eletrónica, no Portal das Finanças

No caso de reingresso no regime geral de exigibilidade do IVA, os sujeitos passivos são obrigados a permanecer neste regime durante um período de, pelo menos, dois anos civis consecutivos

As opções referidas produzem efeitos nos seguintes termos:

- a opção pelo regime de caixa produz efeitos no mês de janeiro do ano seguinte ao da comunicação
- o reingresso no regime geral pode ser feito a todo o tempo e produz efeitos no período de imposto seguinte ao da comunicação

Excecionalmente, neste primeiro ano de entrada em vigor, os sujeitos passivos que reunissem as condições para optar pelo regime de IVA de caixa, puderam exercer essa opção até ao dia 30 de setembro de 2013

Alterações do regime de exigibilidade

Os sujeitos passivos abrangidos pelas disposições do regime devem comunicar à AT, por via eletrónica, no Portal das Finanças, qualquer dos seguintes factos, logo que estes ocorram:

- atingido no ano civil um volume de negócios, para efeitos de IVA, superior a 500.000 €
- sempre que os sujeitos passivos passem a efetuar exclusivamente operações excluídas

A cessação do regime será efetuada oficiosamente pela AT nos casos em que:

- o sujeito passivo passe a exercer exclusivamente uma atividade prevista no artº 9, CIVA, ou passe a estar abrangido pelo regime de isenção do artº 53, CIVA, ou pelo regime dos pequenos retalhistas do artº 60, CIVA
- o sujeito passivo não tenha a situação tributária regularizada, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Verificando-se que o sujeito passivo não tem a sua situação tributária regularizada, não lhe é permitida a opção pelo Regime de IVA de caixa, sem que tenha decorrido um ano sobre a regularização da situação

- a AT disponha de fundados indícios para supor que determinado sujeito passivo utilizou o regime de forma indevida ou fraudulenta

Os casos de cessação do regime de IVA de caixa produzem efeitos nos seguintes termos:

- a comunicação efetuada pelo sujeito passivo produz efeitos no período de imposto seguinte ao da comunicação
- a cessação oficiosa produz efeitos de forma imediata

Nos casos de passagem do regime geral de exigibilidade ao regime de IVA de caixa, ou inversamente, a AT pode tomar as medidas que julgue necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo usufrua de vantagens injustificadas ou sofra prejuízos igualmente injustificados

A cessação oficiosa do regime é precedida de audição prévia do interessado, cabendo recurso hierárquico da decisão definitiva, a interpor nos termos definidos no Código do Procedimento e de Processo Tributário

Requisitos das faturas e dos recibos

As faturas, incluindo as faturas simplificadas, relativas às operações abrangidas pelo regime, devem:

- ter uma série especial, e
- conter a menção: IVA - regime de caixa

No momento do pagamento, total ou parcial, das faturas, bem como nas situações de recebimentos antecipados, é obrigatória a emissão de recibo, pelos montantes recebidos

Requisitos dos recibos:

O recibo emitido por sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa, ou emitido a estes sujeitos passivos, quando estes o solicitem, deve ser datado, numerado sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- o preço, líquido de imposto;
- a taxa ou taxas de IVA aplicáveis e o montante de imposto liquidado;

O recibo emitido por sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa, ou emitido a estes sujeitos passivos, quando estes o solicitem, deve ser datado, numerado sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- NIF do emitente e do adquirente
- o número e série da fatura a que respeita o pagamento
- a menção: IVA - regime de caixa

Note-se bem que a obrigatoriedade de emissão de recibos com os requisitos estabelecidos pelo regime de IVA de caixa não é imposta exclusivamente aos sujeitos passivos enquadrados no Regime de IVA de caixa, mas a todos os sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços a sujeitos passivos enquadrados nesse regime

A data da emissão do recibo deve coincidir com a do pagamento, processando-se o mesmo em duplicado e destinando-se o original ao adquirente e a cópia ao arquivo do transmitente dos bens ou prestador de serviços

- os recibos de pagamento devem ser emitidos e comunicados nos termos previstos para a emissão e comunicação de faturas, com as devidas adaptações

(artº 3, DL 198/2012, de 24 de agosto)

Portaria 274/2013, de 21 de agosto

- comunicação de recibos à AT - alteração ao SAF(T)-PT

Uma vez que a estrutura de dados do ficheiro SAF(T)-PT na sua última versão (Portaria 160/2013, de 23 de abril), não contemplava os recibos foi alterada de novo a composição do ficheiro

- a nova estrutura entrou em vigor a 1 de outubro de 2013

Nas situações em que o imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço é exigível no 12º mês posterior à data de emissão da fatura, no período de imposto correspondente ao fim do prazo, os sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa devem emitir um documento retificativo de fatura, mencionando que o regime de IVA de caixa deixou de ser aplicável àquela operação

Registo das operações (artº 7, do Regime)

As operações abrangidas por este regime devem ser registadas separadamente de forma a evidenciar:

- o valor das transmissões de bens e das prestações de serviços abrangidas pelo regime, líquidas de imposto
- o montante e data dos recebimentos
- o valor do imposto respeitante às operações relevantes, com relevação distinta do montante ainda não exigível

O registo das operações mencionadas deve, ainda, ser evidenciado de modo a permitir:

- o cálculo do imposto devido em cada período respeitante aos montantes recebidos
- o cálculo do imposto devido, respeitante às faturas ainda não pagas

As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime devem ser por estes registadas de forma a evidenciar ainda o montante e data dos pagamentos efetuados relativamente a cada aquisição

Créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa

Os regimes de regularização de imposto previstos em algumas das alíneas previstas no regime dos créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis do Código do IVA, apenas poderão ser aplicados às operações efetuadas pelos sujeitos passivos abrangidos pelo regime de IVA de caixa depois de verificada a exigibilidade do imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial

Sigilo bancário

Previsto na autorização legislativa concedida pela Lei do OE 2013, é ainda alterado o regime de acesso a informações e documentos bancários, sendo atribuído expressamente à AT o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de caixa, independentemente do seu consentimento

Revogação de regimes especiais de exigibilidade do IVA

Foram revogados:

- o Regime Especial de Exigibilidade do IVA dos Serviços de Transporte Rodoviário Nacional de Mercadorias
(aprovado pela Lei 15/2009, de 1 de abril, alterado pelo DL 197/2012, de 24 de agosto)
- o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas
(aprovado pelo DL 204/97, de 9 de agosto, alterado pelas Lei 127-B/97, de 20 de dezembro, Lei 3-B/2000, de 4 de abril, e Lei 109-B/2001, de 27 de dezembro, e pelos DL 21/2007, de 29 de janeiro, e DL 197/2012, de 24 de agosto)
- o Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Entregas de Bens às Cooperativas Agrícolas
(aprovado pelo DL 418/99, de 21 de outubro, alterado pelo DL 197/2012, de 24 de agosto)

Os sujeitos passivos que, à data da publicação do DL 71/2013, se encontrassem abrangidos pelos regimes especiais de exigibilidade agora revogados e que exerçam a opção pelo regime de caixa, estão sujeitos à regra de exigibilidade do imposto prevista no artº 2, nº 3, a), do regime de IVA de caixa, quanto às faturas que transitam do anterior regime e relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço

A sujeição efetua-se nos seguintes termos:

- no momento do pagamento das referidas faturas
- ou, no 12º mês posterior à data de produção de efeitos do DL 71/2013 (1 de outubro de 2013), sempre que o pagamento das referidas faturas não tenha ocorrido em momento anterior

Os sujeitos passivos que, à data da publicação do DL 71/2013, se encontrassem abrangidos pelos regimes especiais de exigibilidade revogados e que não tenham exercido a opção pelo regime de IVA de caixa, devem entregar o imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço na primeira declaração a submeter ao abrigo das regras gerais de exigibilidade, aplicáveis aos mesmos a partir da entrada em vigor do presente regime

4. Isenções

Isenções em IVA

Isenções simples ou incompletas

- não liquidam IVA nas operações ativas ou realizadas a jusante
- mas não conferem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições (a montante)
- são deste tipo as isenções nas operações internas (artº 9, CIVA) e as derivadas do regime especial de isenção do artº 53, CIVA

As isenções simples, incompletas ou isenções sem direito a dedução

- estas isenções têm como característica fundamental o facto de não proporcionarem um desagravamento completo do imposto, isto porque o sujeito passivo, não fazendo incidir tributação nas transmissões de bens e prestações de serviços que delas beneficiam, também não pode deduzir o suportado nas correspondentes aquisições de bens e serviços
- reconhecido que estas isenções afetam sempre a neutralidade do imposto, pretende-se que as mesmas sejam reduzidas ao mínimo e, quando concedidas, o sejam, tanto quanto possível, apenas na última fase do circuito económico

Isenções completas

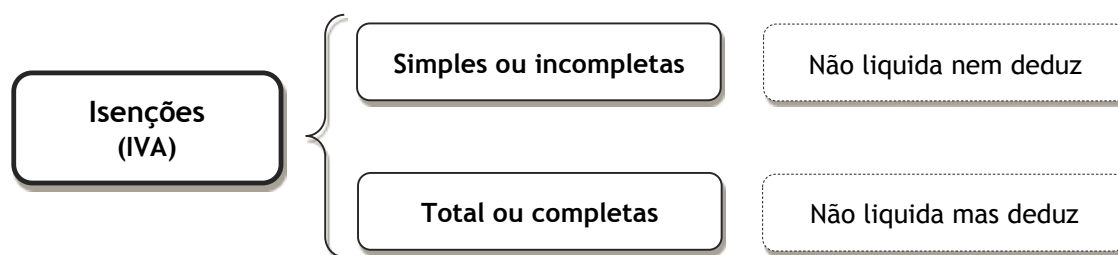
- não liquidam IVA nas transmissões de bens ou nas prestações de serviços realizadas a jusante
- conferem o direito à dedução do IVA suportado a montante, o que faz com que a carga fiscal incidente nos estádios anteriores seja totalmente anulada
- estas isenções aplicam-se às exportações, a determinadas operações assimiladas a exportações, a algumas operações ligadas a regimes aduaneiros suspensivos e ainda às transmissões de bens para outros E.M. da U.E. (RITI)

As isenções completas, totais ou isenções com direito a dedução

- aplicadas às exportações e transmissões intracomunitárias
- por exigências da própria mecânica e funcionamento do imposto

Acolhido o princípio do destino no comércio internacional, sempre que o consumo dos bens não ocorra em território nacional

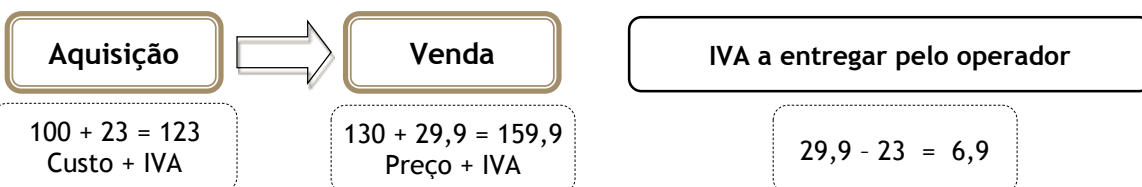
- devem os mesmos bens abandonar este território sem qualquer conteúdo fiscal, quer o façam com destino a um país terceiro (exportação) ou a outro Estado-membro da União Europeia (transmissão intracomunitária)



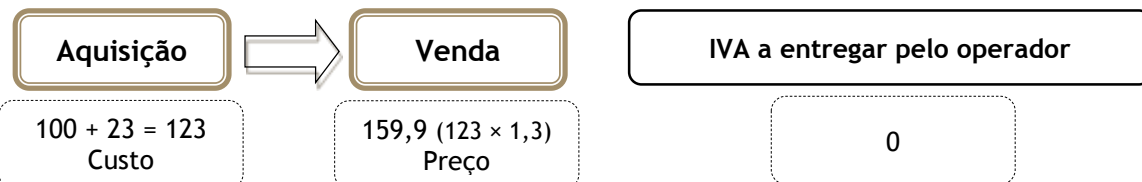
Exemplo

Considere-se a transmissão de um bem, sujeito a IVA à taxa de 23%, efetuada por um operador económico em Agosto de 2014, nas situações A, B e C, com margem de comercialização de 30%

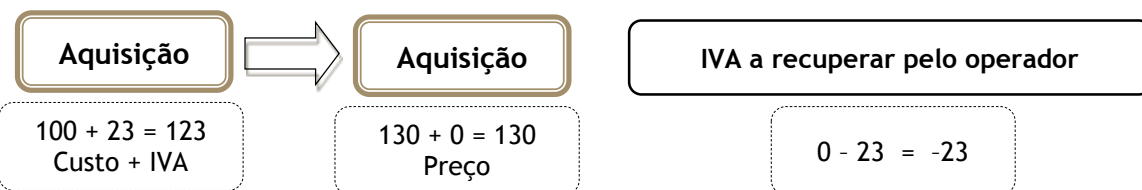
A Operação Tributada



B Isenção Simples ou Incompleta



C Isenção Completa



4.1 Isenções incompletas

Isenções previstas no artº 9, CIVA

- respeitam, na sua maior parte, a prestações de serviços a consumidores finais
- duma forma genérica, são isentas de IVA as prestações de serviços médicos e sanitários, e ainda as de educação, cultura, desporto e assistência à juventude e à terceira idade
- algumas destas isenções só são concedidas quando efetuadas por pessoas coletivas de direito público, instituições particulares de solidariedade social ou organismos sem finalidade lucrativa
 - isto não significa que se trate de isenções subjetivas, mas apenas de requisito subjetivo de isenções todas elas objetivas

Isenções simples ou incompletas

- operador económico não obrigado a liquidar IVA nas transmissões de bens ou prestações de serviços
- não podendo, em contrapartida, deduzir o imposto suportado nas aquisições

Possibilidade de renúncia à isenção

Em determinadas operações

- podem os sujeitos passivos renunciar à isenção estabelecida no artº 9º, CIVA
- optando pela aplicação normal do IVA às suas operações tributáveis
- faculdade estabelecida no artº 12, CIVA, para as situações aí tipificadas

Caráter obrigatório para as operações enumeradas no artº 9, CIVA

De acordo com as suas características e por serem consideradas de interesse geral ou social, salientam-se as seguintes atividades isentas:

- Saúde e assistência médica e hospitalar - médicos, paramédicos, clínicas, dispensários e similares e assistência e segurança sociais
- Educação e ensino e formação profissional (entidades certificadas)
- Desporto, cultura, ciência e arte
- Assistência espiritual
- Transmissões, pelo seu valor facial, de selos de correio em circulação ou de valores selados, bem como as respetivas comissões de vendas
- Operações sujeitas a IMT
- Transmissão de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito de uma atividade agrícola, silvícola ou pecuária
- Transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta que não tenham sido objeto do direito à dedução, bem como a transmissão de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução pelo artº 21, nº 1, CIVA

Algumas prestações de serviços isentas nos termos do artº 9, CIVA

- Prestações de serviços e transmissões de bens com elas conexas no interesse coletivo dos associados quando efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica e económica e que sejam remuneradas apenas pela quota
- Prestações de serviços fornecidos aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta e cujo objetivo seja o de lhes facilitar a utilização comum dos meios necessários ao exercício dessa atividade desde que se limitem a exigir dos mesmos o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns
- Prestações de serviços e transmissões de bens conexas efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações
- Prestações de serviços efetuadas por empresas funerárias e de cremação e transmissão de bens acessórias
- Certas operações bancárias e financeiras
- Operações de seguro e resseguro
- Operações de locação de imóveis
- ...

Isenções previstas no artº 9, CIVA

As isenções previstas no artº 9, CIVA, caracterizam-se pelo facto de os sujeitos passivos não liquidarem imposto nas operações que praticam naquele âmbito, ficando, porém, privados do direito à dedução do imposto que tenham suportado nas importações de bens e aquisições de bens ou serviços, pois as isenções referidas no artº 9, CIVA, não se encontram contempladas no artº 20, CIVA

No entanto, se se tratar de isenções previstas no artº 9, nº 27, CIVA (operações financeiras) e artº 9, nº 28, CIVA (operações de seguro ou resseguro), quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da U.E. ou que estejam diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para países não pertencentes à U.E., permite-se a dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artº 20, nº 1, b), ponto V, CIVA

Venda de imóveis

As vendas de imóveis estão sujeitas a IVA, mas dele isentas, nos termos do artº 9, nº 30, CIVA, dado estarem abrangidas pelo âmbito de sujeição a Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT)

No entanto, os sujeitos passivos que efetuem transmissões de imóveis ou partes autónomas destes a favor de outros sujeitos passivos de imposto que os utilizem, total ou parcialmente, em atividades tributadas e que não sejam retalhistas abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas (artº 60, CIVA), poderão renunciar à isenção nos termos e condições previstos no artº 12, nº 4 a 7, CIVA e do Anexo ao DL 21/2007, de 29 de janeiro

A formação profissional

Encontram-se isentas de IVA (artº 9, nº 10, CIVA), as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e serviços conexos, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes

O reconhecimento é da competência da Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT) e ao abrigo da Portaria 782/97, de 29 de agosto

Os sujeitos passivos que efetuem prestações de serviços de formação profissional isentas de IVA, poderão optar pela aplicação do IVA a essas operações, através da renúncia à isenção conforme ao disposto no artº 12, nº 1, a) e nº 2 e 3, CIVA

Agricultura (renúncia à isenção)

A partir de 1 de abril de 2013, revogada a renúncia à isenção prevista no artº 12, nº 1, c), CIVA, à isenção do artº 9, nº 33, CIVA (revogada a isenção)

Sociedades financeiras para aquisições a crédito (SFAC)

As sociedades financeiras para aquisições a crédito (SFAC) que desenvolvam atividade parabancária, nos termos definidos pelo DL 206/95, de 14 de agosto, beneficiam da isenção prevista no artº 9, nº 27, CIVA, nas operações que se enquadrem neste regime legal, designadamente, despesa de manutenção da conta-empréstimo; comissão de serviço ou comissão financeira, despesa de cobrança, incluindo as comissões de cobrança interbancária

Comissões relativas a serviços prestados por terceiros a entidades que concedem crédito

As comissões fixas ou periódicas, pagas a terceiros por entidades cuja atividade tenha por objeto a concessão de crédito, na sequência de contratos que visem a divulgação e promoção dos serviços de crédito e seu encaminhamento para a entidade mutuante, a transmissão ao proponente da decisão sobre a análise do crédito, a emissão de contratos associados em nome e por conta do mutuante e a liquidação financeira da operação de crédito, consideram-se abrangidas pela isenção prevista no artº 9, nº 27, CIVA

Comissões de cobrança por instituições bancárias

As comissões de cobrança relativas a pagamentos de dívidas por instituições bancárias, conexas com relações comerciais, estão isentas de imposto, ao abrigo do disposto no artº 9, nº 27, c), CIVA, dado estarem em causa operações de pagamento cuja ordem é dada pela entidade devedora (cliente), o que confirma a transferência de fundos e não a simples cobrança de dívidas

Comissões de cobrança interbancária

Estão isentas de IVA, nos termos do artº 9, nº 27, c), CIVA, as comissões de cobrança interbancária em geral, independentemente de se tratar de instituições bancárias ou parabancárias, uma vez que o enquadramento em IVA não depende da natureza do operador, mas das características da atividade e dos serviços efetuados

Despesas acessórias das importações

As despesas acessórias das importações, designadamente as de transporte, descarga, desembalagem, montagem dos bens e remoção dos restos dos materiais, inerentes às importações, estão isentas de imposto, ao abrigo do disposto no artº 13, nº 1, f), CIVA, quando tenham sido incluídas no valor tributável dos bens no ato do desalfandegamento

- quando não se verifique este pressuposto, serão objeto de tributação nos termos gerais

Bens de abastecimento fornecidos a companhias de aviação

O fornecimento de bens de abastecimento a companhias de aviação, efetuados nos aeroportos e aeródromos do país, independentemente do Estado-membro a que pertençam as companhias e das rotas que efetuem, qualifica-se como uma mera transmissão de bens localizada em Portugal, de harmonia com o disposto no artº 6, nº 1, CIVA, não constituindo uma transação intracomunitária

Tais transmissões de bens beneficiam da isenção prevista no artº 14, nº 1, h), CIVA, se se destinarem a aeronaves utilizadas pelas companhias de aviação que se dediquem principalmente ao tráfego internacional

Consideram-se bens de abastecimento, nos termos do artº 14, nº 3, CIVA:

- as provisões de bordo, sendo considerados como tais os produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros
- os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo
- os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo

4.2 Isenções completas

Direito à Dedução

Regra Geral

- só confere direito à dedução o imposto suportado pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços destinados à realização de operações (transmissões de bens e prestações de serviços) sujeitas a IVA e dele não isentas
- exceções: isenções completas (artº 20, nº 1, b), CIVA)
 - exemplos: exportações e operações assimiladas do artº 14, CIVA

Isenções completas

- Tratam-se de verdadeiras isenções na medida em que permitem o desagravamento total da carga fiscal dos bens e serviços abrangidos
- Traduzem-se no facto do operador económico não liquidar IVA nas operações que realiza a jusante, mas poder deduzir o imposto que lhe tenha sido faturado pelos seus fornecedores

Casos:

- Isenções das transmissões de bens para exportação e operações assimiladas (artº 14, CIVA)
- Isenções das prestações de serviços relacionadas com o comércio internacional de bens (artº 14, CIVA)
- Isenções das transmissões de bens e prestações de serviços relativas a barcos, aviões e à sua carga (artº 14, CIVA)
- Isenções na importação (artº 13, CIVA)
- Outras isenções (artº 15, CIVA)
- Isenções em legislação avulsa

(DL 295/87, de 31 de julho, DL 398/86, de 26 de dezembro, DL 179/88, de 19 de maio, DL 31/89, de 25 de janeiro, DL 198/90, de 19 de junho)

Direito à dedução nas isenções completas

Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais

A neutralidade do IVA em relação ao comércio internacional é conseguida através da tributação dos bens no país onde são consumidos

- no país de destino

No país de exportação os bens não são objeto de tributação

- permitindo-se a dedução integral do IVA que onerou todos os inputs necessários à sua produção

É a disciplina constante dos artº 14 e 20, CIVA, designada por isenção total, completa ou isenção com direito a dedução

Exemplo

Direito à dedução nas isenções completas

Um turista brasileiro passou 15 dias de férias em Portugal, tendo adquirido uma máquina fotográfica por 300 € + 69 € (IVA), levando a máquina consigo para o Brasil

- o adquirente paga o IVA em Portugal, mas poderá recuperá-lo do vendedor se remeter a este o original da fatura com a confirmação de que o bem em causa foi transportado para fora de Portugal (isenção indireta nos termos do DL 295/87, de 31 de Julho)
- esta confirmação é efetuada pela Alfândega portuguesa no momento da saída do turista do território nacional

Direito à dedução nas isenções completas

Exportações diretas

Isenção das “transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste” (artº 14, nº 1, a), CIVA)

Exportações diretas, cuja comprovação compete à AT (Alfândegas) e é exigida pelo artº 29, nº 8, CIVA, ao sujeito passivo exportador

Exportações indiretas (artº 14, nº 1, b), CIVA)

Os bens são expedidos ou transportados para fora da U.E. por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta dele

- admitindo-se que antes da sua expedição ou transporte sofram no interior do país uma transformação, adaptação ou qualquer outro trabalho efetuado por terceiro por conta do adquirente
 - a isenção não se aplica quando os bens em questão sejam destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos ou de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado, ou ainda quando se trate dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro E.M.

Regime especial de isenção nas exportações

A isenção do IVA nas vendas de mercadorias de valor superior a 1.000 €, efetuadas em território nacional por um fornecedor a um exportador nacional (artº 6, DL 198/90, de 19 de junho, com a redação do OE 2010)

Este regime de isenção pressupõe a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens:

- uma venda em território nacional, em que o adquirente é um exportador
- seguida de uma venda a um adquirente situado em país/território terceiro - exportação

Esta última operação - exportação - é uma operação isenta de IVA (artº 14, nº 1, a), CIVA)

O benefício deste regime especial de isenção, vem estender a possibilidade de isenção do IVA a uma operação de venda em território nacional realizada a montante da exportação (venda do fornecedor ao exportador nacional), observadas as condições especificadas na lei

A aplicação do regime de isenção ao fornecedor do exportador tem por base o funcionamento de um sistema de emissão, atestação pela alfândega e a entrega ao fornecedor de certificados que comprovam a efetiva saída da mercadoria do território aduaneiro/exportação (os Certificados Comprovativos da Exportação - CCE)

São estes CCE que, após visados pela alfândega, atestam a venda isenta do fornecedor ao exportador, por aplicação do regime

Refira-se que, enquanto obrigação comum a qualquer venda, também os sujeitos passivos de cada uma das operações deste regime (o fornecedor do exportador, e o exportador) estão obrigados à emissão das faturas referentes a essas operações (artº 29, nº 1, b), CIVA)

O valor das mercadorias tem de ser maior que 1 000 €, por fatura

As mercadorias têm de ser exportadas no mesmo estado em que saíram do fornecedor

As mercadorias têm de sair do território aduaneiro da comunidade até ao prazo fixado

É condição de aplicação do regime que o exportador (residente ou não residente com estabelecimento estável) não fique na posse das mercadorias, salvo nos casos em que for titular de um armazém de exportação

O certificado deve ser apresentado ao fornecedor no prazo de máximo de 90 dias, contado a partir da data de emissão da fatura do fornecedor e as mercadorias devem ter saído do território aduaneiro da U.E. no prazo de 60 dias, contado da data de aceitação da declaração de exportação

Outras isenções completas

- Isenção das prestações de serviços, incluindo transportes e operações acessórias, que estejam diretamente ligadas ao regime de trânsito comunitário externo, ao procedimento de trânsito comunitário interno, à exportação de bens para fora da Comunidade, à importação temporária com isenção total de direitos e à importação de bens destinados aos regimes ou locais a que se refere o artº 15, nº 1, CIVA (artº 14, nº 1, p), CIVA)
 - casos de situações que, pelo artº 5, nº 2, CIVA, não determinam que os bens delas objeto se considerem importados, já que tal só virá a acontecer posteriormente, se e quando se verificar a sua introdução no consumo
 - para que tais bens não incorporem até esse momento qualquer parcela de IVA, foi consignada a isenção das prestações de serviços que lhes estejam diretamente ligadas
- Isenção das prestações de serviços que se relacionem com a expedição e transporte de bens destinados a outros Estados-membros, sempre que o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo de imposto nos termos do artº 2, nº 1, a), CIVA, que tenha utilizado o seu número de identificação em IVA para efetuar a aquisição (artº 14, nº 1, q), CIVA)

Transportes intracomunitários de bens, relacionados com TIB's

- trata-se de uma isenção que beneficia os sujeitos passivos nacionais que efetuem transmissões intracomunitárias de bens
- resulta desta isenção que não haverá IVA em todos os serviços que se relacionem com a expedição dos bens para outro Estado-membro, no respeitante ao serviço de transporte

- Isenção do transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, ou o das provenientes ou com destino às regiões autónomas e ainda o efetuado entre as ilhas daquelas regiões (artº 14, nº 1, r), CIVA)
 - resulta do artº 14, nº 4, CIVA, a assimilação a transporte internacional de passageiros o efetuado entre o Continente e as regiões dos Açores e da Madeira e vice-versa, e ainda o efetuado entre as ilhas das mesmas regiões
- Isenção do transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o Continente ou qualquer outro Estado membro, e vice-versa (artº 14, nº 1, t), CIVA)
 - medida tendente a minorar o impacto dos custos de insularidade das regiões autónomas, a qual foi também reconhecida relativamente ao transporte para os outros Estados-Membros
- Isenção das prestações de serviços realizadas por intermediários que atuem em nome e por conta de outrem, quando intervenham em qualquer uma das operações constantes do artº 14, CIVA, em análise ou em operações realizadas fora da U.E. (artº 14, nº 1, s), CIVA)
 - esta isenção exige que tais serviços se considerem localizados em território nacional
- Isenção do valor acrescentado nacional incorporado em bens importados para serem objeto de laboração em território nacional (artº 14, nº 1, c), CIVA)

Isentas as prestações de serviços que consistam em trabalhos sobre bens móveis (cuja localização ocorra pelas regras do artº 6, CIVA, em território nacional)

- adquiridos ou importados para serem objeto de tais trabalhos em território nacional e em seguida expedidos ou transportados para fora da U.E. por quem os prestou, pelo seu destinatário não estabelecido em Portugal ou por um terceiro por contas destes
- Isenção das transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito de relações diplomáticas e consulares, e as resultantes de acordos e convénios internacionais celebrados por Portugal (artº 14, nº 1, l), CIVA)
- Isenção das transmissões de bens e prestações de serviços destinadas a organismos internacionais reconhecidos por Portugal ou por qualquer outro E.M. da U.E., ou a membros dos mesmos organismos, nos limites fixados nos acordos e convénios internacionais que instituíram esses organismos ou nos respetivos acordos de sede (artº 14, nº 1, m), CIVA)

Exemplo

Direito à dedução nas isenções completas

A empresa Transinsular é uma empresa transportadora que efetua o transporte de mercadorias entre o Continente e a Madeira

- esta empresa efetuou um transporte de mercadorias para uma empresa sediada na Zona Franca da Madeira, pelo valor de 7.900 €

Para efeitos de IVA estamos perante um isenção completa:

- por os serviços de transporte entre o Continente e as Regiões Autónomas e vice-versa, serem equiparados a transportes internacionais isentos (artº 14, nº 1, t), CIVA)
- ou, porque ligado a transmissão de bens que se destinam a ser colocados na Zona Franca da Madeira (artº 15, nº 1, b) ii) e c), CIVA)

Ainda outras isenções completas

- Isenção das transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito da NATO às forças armadas dos outros Estados partes nesse tratado, para uso de tais forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando essas forças se encontrem afetas ao esforço comum de defesa (artº 14, nº 1, n), CIVA)
- Isenção das transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos que os exportem para fora da U.E. no âmbito das suas atividades humanitárias, caritativas ou educativas, mediante prévio reconhecimento do direito à isenção (artº 14, nº 1, o), CIVA)
- Isenção das transmissões de ouro em barra ou em outras formas não trabalhadas para o Banco de Portugal (artº 14, nº 1, v), CIVA)

Isenções simples ou incompletas (sem direito a dedução)

Operações internas

- artº 9, CIVA, exceto as operações dos nº 27 e 28, quando o destinatário estiver estabelecido ou domiciliado fora da U.E. ou que estejam diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para países ou territórios terceiros

Importações

- artº 13, CIVA, exceto as prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados nos termos do artº 17, nº 2, b), CIVA

Outras isenções

- artº 15, CIVA, exceto as operações previstas nos nº 1, b) c) d) e) e nº 8 e 10

4.3 Outras isenções

Transmissão de bens do ativo fixo

Sujeição a IVA

A transmissão de bens do ativo fixo encontra-se sujeita a tributação

No entanto, haverá lugar à isenção no caso de:

- transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução (artº 9, nº 32, CIVA)
- bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, CIVA (artº 9, nº 32, CIVA)
- bens cuja aquisição tenha sido anterior a 1.1.1986 e tenham sido tributados em imposto de transações ou imposto sobre a venda de veículos automóveis, que não tenha sido desagravado nos termos do DL 351/85, de 26 de agosto
- bens objeto de exportação ou transmissão intracomunitária (artº 14, CIVA e RITI)

Não sujeição a IVA

- excecionalmente, as transmissões de bens do ativo fixo tangível
- conjuntamente com outros bens que se encontrem integrados na totalidade de um património ou numa parte dele que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente
- quando o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do IVA, conforme artº 3, nº 4, CIVA
- sem prejuízo da limitação imposta no artº 3, nº 5, CIVA

O pagamento e restantes obrigações nas importações

O IVA devido pelas importações será pago aos serviços aduaneiros competentes de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação

- podendo ainda, e mediante prestação de garantia, ser concedido o respetivo diferimento pelos períodos constantes do artº 28, nº 3, CIVA
 - por 60 dias:

quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objeto daquele registo
 - até ao 15º dia do 2º mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira

Os importadores meros devedores, porque consumidores finais, apenas têm a obrigação de pagamento

Em determinados casos é permitido aos sujeitos passivos a opção pela renúncia a certas isenções que não conferem o direito à dedução do imposto suportado a montante

- a renúncia à isenção determina a obrigação de liquidação de IVA nos outputs mas permite, consequentemente, a recuperação do imposto suportado nos inputs

Isenções com regimes suspensivos (artº 15, nº 1 e 2, CIVA)

Respeitam a transmissões de bens e a prestações de serviços relacionadas com regimes suspensivos de imposto, quer se trate de regimes suspensivos aduaneiros ou se simples regimes suspensivos fiscais (não aduaneiros)

Em relação aos bens que sejam provenientes de países terceiros e que deem entrada em território nacional ao abrigo de regimes aduaneiros suspensivos não se verificará importação nos termos do artº 5, nº 2, CIVA, e do artº 7, nº 8, CIVA, ocorrendo a mesma apenas no momento em que se verifique a respetiva introdução no consumo

- no sentido de evitar toda a tributação a montante, porquanto a mesma sempre daria lugar ao respetivo reembolso (uma vez que os bens não se destinam ao consumo em território nacional)

Isenção completa (artº 15 e artº 20, nº 1, b) iv), CIVA) das transmissões de bens e prestações de serviços respeitantes a bens com o seguinte destino (definido pela legislação aduaneira)

- serem apresentados na Alfândega e colocados em depósito provisório ou temporário, colocados numa zona franca ou num entreposto franco, colocados em regime de entreposto aduaneiro, colocados em regime de aperfeiçoamento ativo

- serem incorporados para efeitos de construção, reparação, manutenção, transformação, equipamento ou abastecimento de plataformas de perfuração ou de exploração situadas em águas territoriais ou em trabalhos de ligação dessas plataformas ao continente, quer se trate de plataformas fixas ou de plataformas flutuantes ou submersíveis

Isentas as transmissões de bens e as prestações de serviços com elas conexas, efetuadas durante a permanência dos bens nos referidos regimes, e ainda nos de importação temporária com isenção total de direitos ou de trânsito externo ou de procedimento de trânsito comunitário interno

Quanto aos regimes suspensivos não aduaneiros (entrepósitos fiscais)

- respeitam a bens sujeitos a impostos especiais de consumo (álcool, bebidas alcoólicas e cerveja, tabacos manufaturados, produtos petrolíferos)
- e os seus objetivos são os de prevenir eventuais fraudes fiscais e distorções de concorrência e, ao mesmo tempo, conceder certas facilidades aos operadores económicos que exerçam atividades ligadas a esse tipo de bens (sejam elas de produção, armazenagem ou circulação)
- materializadas na suspensão de imposto até à entrada dos bens no consumo

Isenção completa nas operações relacionadas com a atividade exercida nestes entrepostos:

- importações provenientes de países terceiros
 - não se tratando de regimes suspensivos aduaneiros, a importação ocorreu normalmente fruto das regras do artº 5, CIVA, sendo necessário agora consignar expressamente a isenção
- transmissões de bens provenientes de outros Estados-membros ou efetuadas no território nacional, bem como prestações de serviços que com elas estejam diretamente relacionadas
- transmissões de bens de um entreposto para outro e prestações de serviços diretamente conexas

Isenção completa nas operações relacionadas com a atividade exercida nos entrepostos

É importante ter em conta que para que a isenção opere deve tratar-se de transmissões de bens e prestações de serviços intermédios

- ou seja, da isenção não beneficiam as transmissões de bens e prestações de serviços que se destinem a utilização definitiva ou consumo final no interior destes regimes suspensivos sejam eles aduaneiros ou simplesmente fiscais

Convém ressaltar que todas estas isenções do artº 15, nº 1 e 2, CIVA, mais não são do que uma suspensão de imposto, já que quando os bens abandonarem qualquer daquelas áreas:

- se os bens saírem para a exportação ou para transmissões intracomunitárias, haverá ainda isenção nos termos gerais com aplicação do imposto no país de destino
- se derem entrada definitiva no território nacional, haverá lugar ao pagamento do IVA correspondente (sem dedução uma vez que a isenção fez com que nenhum IVA fosse suportado)

Isenção interna das transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor e automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, para uso próprio de deficientes que, se importados beneficiariam da isenção prevista no DL 103-A/90, de 22 de março (artº 15, nº 8 e 9, CIVA)

- benefício não automático, devendo ser previamente requerido ao Diretor-Geral da AT

Isenção às transmissões, a título gratuito, de bens alimentares, respeitadas que sejam duas condições (artº 15, nº 10, CIVA):

- os bens se destinem a posterior distribuição a pessoas carenciadas
- a transmissão seja efetuada a IPSS's ou ONG's

Entrepasto não aduaneiro (isenção completa)

Isentas de IVA as transmissões de bens que se destinem a ser colocadas em regime de entreposto não aduaneiro (artº 15, nº 1, b), CIVA):

- desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final, enquanto se mantiverem nesse regime

Para efeitos desta isenção, consideram-se entrepostos não aduaneiros (artº 15, nº 3, a), CIVA)

- os locais autorizados nos termos do artº 12, do DL 52/93, de 26 de fevereiro, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo, abrangendo desse modo os vinhos que se encontram sujeitos a imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (artº 48, do Código dos IEC)

Abrangidos por esta isenção

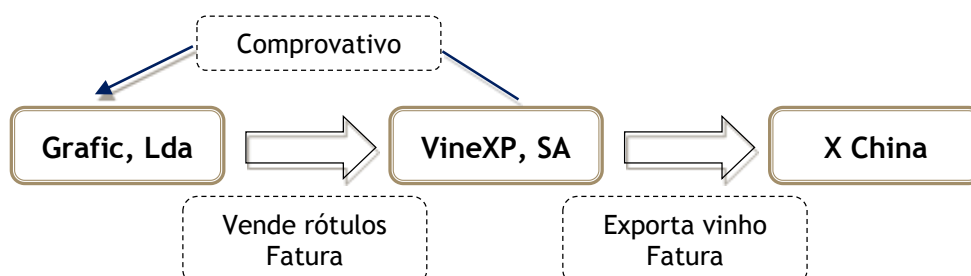
- os bens que vão ser fisicamente incorporados nos bens produzidos no entreposto não aduaneiro
- ou os que, sem posterior transformação ou complemento de fabrico, aguardam nesse regime a posterior comercialização
- são as matérias-primas (incorporadas ou a incorporar fisicamente nos produtos fabricados) e dos bens adquiridos para complemento de fabrico, os que não têm consumo final nos entrepostos não aduaneiros

Exemplo

Entrepasto não aduaneiro

Isenção completa (artº 15, nº 1, b), CIVA)

A empresa GRAFIC, LDA vende rótulos para garrafas de vinho que se destinam à exportação de um seu cliente VINEXP, SA



Empresa exportadora na situação de entreposto não aduaneiro autorizado pela entidade competente definida no Código dos IEC, para produção de vinho

- abrangida pela isenção prevista no artº 15º, nº 1, b), CIVA

Estas transmissões de bens deverão ser comprovadas

- através dos documentos alfandegários apropriados
- ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens, com o destino que lhes irá ser dado (artº 28, nº 8, CIVA)

A falta desses documentos

- obrigação para o transmitente dos bens de liquidar o IVA (artº 28, nº 9, CIVA)

As isenções nas importações (artº 13, CIVA)

Empresa exportadora na situação de entreposto não aduaneiro autorizado pela entidade competente definida no Código dos IEC, para produção de vinho

Princípio básico subjacente a este tipo de isenções

- o da não discriminação entre bens produzidos no território nacional e bens importados

Genericamente são isentas de IVA as importações de bens cuja transmissão no território nacional seja igualmente isenta de tributação (artº 13, nº 1, a), CIVA)

Embarcações afetas à navegação marítima em alto mar, ao transporte remunerado de passageiros, ao exercício de atividade comercial, industrial ou de pesca, ao salvamento, assistência técnica marítima e pesca costeira

Aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional

- isenção da respetiva importação, incluindo a dos objetos nelas incorporados ou utilizados para a sua exploração (artº 13, nº 1, b), CIVA)
- isenção das importações de bens de abastecimento que, desde a entrada em território nacional até à chegada ao porto/aeroporto nacional de destino, e durante a permanência neste pelo período normal necessário ao cumprimento das suas tarefas, sejam consumidos a bordo das embarcações/aviões que efetuem navegação marítima/aérea internacional (artº 13, nº 1, d), CIVA)

Aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional

Isenção por razões técnicas resultantes da constante movimentação internacional destes bens, isenção que não afeta em termos finais a economia do imposto, já que o mesmo será recuperado mais à frente no valor cobrado pelos serviços realizados através das referidas embarcações

A isenção não abrange:

- as provisões de bordo que se encontrem:
 - em embarcações a ser desmanteladas ou utilizadas em fins diversos dos próprios da navegação marítima internacional, enquanto durarem tais circunstâncias
 - em embarcações utilizadas como hotéis, restaurantes ou casinos flutuantes ou para fins semelhantes, e em embarcações de recreio, durante a sua permanência num porto ou em águas territoriais ou interiores do território nacional
 - em embarcações de pesca costeira e em embarcações de guerra com pavilhão português
 - os combustíveis e carburantes que não sejam os contidos nos depósitos normais

Armadores de navios do produto da pesca

Isentas as importações, efetuadas por armadores de navios do produto da pesca resultante das capturas por eles realizadas e que não tenha sido objeto de operações de transformação

- não consideradas como tais as destinadas a conservar os produtos para comercialização desde que efetuadas antes da primeira transmissão dos mesmos (artº 13, nº 1, e), CIVA)

Por razões de simplificação isentam-se até à data da primeira transmissão (venda nas lotas)

- caso transformação a bordo, não há isenção: liquidado IVA pela Alfândega nos termos gerais

Importações de bens de uso por deficientes

Importações de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio dos deficientes

Isenção Técnica

Evitar dupla tributação (artº 13, nº 1, f), CIVA)

- as prestações de serviços conexas com a importação estão isentas desde que estejam incluídas na base tributável das importações de bens a que se referem
- a situação mais comum é a de comissões pagas por bens importados, cabendo ao sujeito passivo provar que o valor de tais comissões foi incluído no valor tributável dos bens importados

Reimportações de bens no mesmo estado em que foram exportados

- quando efetuadas pela pessoa que os exportou, e beneficiando de isenção de direitos aduaneiros, estão também isentas de IVA (artº 13, nº 1, g), CIVA)
- só haverá tributação se os bens não reentrarem no mesmo estado, se apresentarem uma diferença positiva de valor, sendo tributados apenas pelo valor dessa diferença (artº 17, nº 5, CIVA)

Importações de ouro pelo Banco de Portugal

- razões de política monetária ditaram a isenção das importações de ouro pelo Banco de Portugal (artº 13, nº 1, h), CIVA)
- isenção complementada pela do artº 14, nº 1, u), CIVA, isenção das transmissões internas de ouro para o Banco de Portugal, em barra ou em outras formas não trabalhadas

Fornecimentos de gás natural e de eletricidade

- novas regras de localização aplicáveis aos fornecimentos de gás natural e de eletricidade
- necessidade, para evitar dupla tributação, de consignar a isenção das respetivas importações (ativação do artº 13, nº 1, i), CIVA) (artº 185, Código Aduaneiro Comunitário)

Diversas organizações internacionais

Estão isentas de IVA as importações efetuadas no âmbito de:

- acordos e convénios internacionais de que Portugal seja parte, a isenção terá o alcance (limites e condições) fixados nesses acordos e convénios
- relações diplomáticas e consulares que beneficiem de isenção de direitos aduaneiros

Estão isentas de IVA as importações efetuadas no âmbito de:

- organizações internacionais reconhecidas por Portugal e ainda pelos respetivos membros, nas condições e limites fixados nas convenções internacionais que as criaram ou nos acordos de sede
- Tratado de Atlântico Norte, pelas forças Armadas dos outros Estados que são partes no Tratado, para uso dessas forças armadas ou do elemento civil que as acompanha ou para o aprovisionamento das suas messes ou cantinas, quando as referidas forças se encontrem afetadas ao esforço comum de defesa

Transmissão de bens do ativo fixo

A transmissão de bens do ativo fixo encontra-se sujeita a tributação

No entanto, haverá lugar à isenção no caso de transmissões:

- de bens afetados exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução (artº 9, nº 32, CIVA)
- de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, CIVA (artº 9, nº 32, CIVA)
- de bens cuja aquisição tenha sido anterior a 1 de janeiro de 1986 e tenham sido tributados em imposto de transações ou imposto sobre a venda de veículos automóveis, que não tenha sido desagravado nos termos do DL 351/85, de 26 de agosto
- de bens objeto de exportação ou transmissão intracomunitária (artº 14, CIVA e RITI)

Excecionalmente, as transmissões de bens do ativo fixo, conjuntamente com outros bens que se encontrem integrados na totalidade de um património ou numa parte dele que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto, conforme o artº 3, nº 4, CIVA, sem prejuízo da limitação imposta no artº 3, nº 5, CIVA, não são sujeitas a imposto

Ato isolado (dedução do IVA suportado)

Quanto à dedução do imposto, o artº 19, nº 1, CIVA, define o que pode ser objeto de dedução, que, regra geral, corresponde a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo, sendo pressuposto essencial que esse imposto tenha sido suportado na aquisição de bens ou serviços, que contribuam para a realização de operações tributáveis (artº 20, CIVA)

Contudo, deverão ter-se sempre presentes as situações previstas no artº 21, CIVA, que, por força do mesmo, se encontram excluídas do direito à dedução

Estabelece o artº 19, nº 2, CIVA, um condicionalismo essencial, de ordem formal, isto é, só confere direito à dedução o IVA mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados sob forma legal os documentos que contêm os requisitos do artº 36, nº 5, CIVA, conjugado com o artº 5, DL 198/90

Face ao exposto, conclui-se que num ato isolado se pode exercer o direito à dedução, desde que verificados todos os condicionalismos previstos no artº 19 e seguintes, CIVA

Isenções em legislação avulsa

Para além das isenções referidas no CIVA, existem outras previstas em legislação avulsa, que resumidamente se passam a descrever:

- transmissões de bens efetuadas a pessoas residentes em países terceiros que os transportem na sua bagagem pessoal e transmissões de bens efetuadas em balcões de vendas nos portos e aeroportos e a bordo de aviões e navios durante um transporte intracomunitário (DL 295/87, de 31 de julho)
- pequenas remessas de mercadorias sem carácter comercial expedidas de países terceiros por particulares com destino a outro particular (DL 398/86, de 26 de dezembro) - isenções na importação
- mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes procedentes de países terceiros (artº 116, Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2009) - isenções na importação
- importação definitiva de certos bens com franquia de direitos aduaneiros (DL 31/89, de 25 de janeiro)
- vendas efetuadas a exportadores nacionais (trading) (artº 6, DL 198/90, de 19 de junho)

4.4 Fim da isenção na agricultura

IVA - Alteração na Atividade Agrícola (OE 2013 - Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro)

Revogado o artº 9, nº 33, CIVA, a partir de 1 de abril de 2013

- deixando de existir a isenção de IVA relativa a operações relacionadas com atividades de produção agrícola e prestações de serviço agrícola com carácter acessório

As isenções de IVA do artº 9, nº 33, CIVA, revogado, assentavam nos seguintes Anexos:

Anexo A: transmissões de bens efetuados no âmbito de explorações enunciadas no Anexo (agricultura, silvicultura ou pecuária)

Anexo B: prestações de serviços agrícolas definidas no Anexo

- quando efetuadas com carácter acessório por um produtor agrícola que utilize os seus próprios recursos de mão-de-obra e equipamento normal da respetiva exploração agrícola ou silvícola, seja qual for o volume de negócios auferido

Com a isenção, o produtor quando vendia os seus produtos ou quando prestava serviços (dos Anexos), não liquidava IVA

- no entanto, o IVA que suportava nas aquisições de bens e serviços necessários à sua atividade, não o podia deduzir (artº 20, CIVA)

O IVA suportado pelos produtores agrícolas que não renunciavam à isenção, fazia aumentar os custos de produção das explorações agrícolas, exatamente na medida do IVA suportado

Aditamento à Lista I, em vigor desde 1.1.2013

- 4.2 Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola
- 5. As transmissões de bens efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola

5. Direito à dedução e renúncia à isenção

O direito à dedução do IVA

Métodos de dedução de imposto

Método da subtração

- IVA Liquidado - IVA Dedutível (no mesmo período)

Método do reporte

- IVA Liquidado - IVA Dedutível < 0 (período 1 ou seguintes)
- Reporte aos períodos seguintes (na DP dentro do prazo normal)

Método do reembolso

- IVA Liquidado - IVA Dedutível < 0 (período 1 ou seguintes)
- Crédito de IVA pode ser solicitado em certas condições

O exercício do direito à dedução será efetuado:

Subtraindo o IVA dedutível ao IVA liquidado no período a que respeita



Não sendo possível

Reportando o excesso do IVA dedutível para dedução (mediante subtração) no(s) período(s)



Não sendo possível e desde que verificadas certas condições

Pedindo o reembolso do IVA

IVA - Direito à Dedução

Regra geral: artº 19, CIVA

- Condicionaisismos formais: artº 19, nº 2, CIVA
- Condicionaisismos temporais: artº 22, CIVA

Limitações

- De caráter geral: artº 20, nº 1, CIVA
- Despesas efetuadas em nome e por conta de terceiros: artº 20, nº 2, CIVA

Exclusões

- De caráter específico (certos bens e serviços): artº 21, nº 1, CIVA
- Específicas de certas atividades: artº 21, nº 3, CIVA

5.1 Direito à dedução

IVA - Direito à Dedução

Documento base:

Fatura

- aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos
- importação de bens
- outras situações

Só deduz se:

- vender ou prestar serviços sujeitos e não isentos
- exportações e operações isentas pelo artº 14, CIVA
- outras situações

Condições Objetivas

- o IVA a deduzir tenha incidido sobre os bens adquiridos, importados ou utilizados pelo Sujeito Passivo nas operações referidas nas alíneas do artº 20, nº 1, CIVA

Condições Formais

- o IVA a deduzir tem de constar em faturas ou recibo de pagamento do IVA nas importações

Condições Temporais

- o direito à dedução do IVA nasce no momento em que o IVA dedutível se torna exigível (artº 22, nº 1, CIVA)
- dedução do IVA na Declaração do período em que se tenha verificado a receção dos documentos pelo Sujeito Passivo adquirente

Dedutibilidade do IVA

Nas operações internas prevalece o princípio da dedução imediata (dedução financeira e não física), ainda que não se encontre pago aos fornecedores

Nas importações o IVA só é dedutível depois de pago à AT (Alfândegas), após a emissão do recibo de pagamento do IVA (“IL”) mencionado na declaração de importação (artº 19, nº 2, CIVA)

A dedutibilidade só se materializa aquando da apresentação da DP (no mínimo no 2º mês seguinte)

- dificuldades de tesouraria
- desvio de importações para outros países da U.E., onde se procede ao seu desalfandegamento para eliminar o ónus financeiro do pagamento do IVA

Momento em que pode ser exercido o direito à dedução do imposto suportado

- princípio regra a observar é que o imposto é dedutível a partir do momento em que se torna exigível em casa de quem o liquida
- isto é, estão reunidas as condições para que o adquirente do bem ou serviço possa deduzir o IVA, quando este se torna exigível para o fornecedor dos bens ou para o prestador dos serviços

Exclusão do direito à dedução (artº 21, CIVA)

- despesas relativas a viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos
- despesas com combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis
- despesas de transporte e viagens do sujeito passivo e pessoal (incluindo portagens) e despesas com alojamento, alimentação (se prestadas ao pessoal pelo sujeito passivo, podem ser dedutíveis) e as despesas de representação
 - quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis
- despesas de transporte e viagens do sujeito passivo e pessoal (incluindo portagens) e despesas com alojamento, alimentação (se prestadas ao pessoal pelo sujeito passivo, podem ser dedutíveis) e as despesas de representação
 - dedutível na proporção de 50%
 - se para necessidades diretas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares
 - dedutível na proporção de 25%
 - relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares
- despesas com divertimentos e luxo

Exclusão do direito à dedução (artº 21, nº 1, a) e nº 2, CIVA)

Não confere direito à dedução o IVA suportado nas despesas relativas à aquisição, fabrico, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos, sempre que a venda ou exploração destes bens não constitua objeto da atividade do sujeito passivo

Viatura de turismo:

- qualquer veículo automóvel com inclusão do reboque, que pelo seu tipo de construção e equipamento
- não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com caráter agrícola, comercial ou industrial
- ou, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de 9 lugares, com inclusão do condutor

Exclusão do direito à dedução (artº 21, nº 1, b), CIVA)

Não confere direito à dedução o IVA suportado nas despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, exceto ...

- IVA dedutível na proporção de 50%
- Gasóleo e Gases de Petróleo Liquefeitos (GPL) e Gás natural e biocombustíveis

IVA totalmente dedutível se:

- Veículos pesados de passageiros
- Veículos licenciados para transportes públicos (não “rent-a-car”)
- Máquinas não veículos matriculados
- Tratores com emprego agrícola
- Veículos de transporte de mercadorias com peso > 3.500 Kgs

5.2 Reembolso de IVA

Reembolso de IVA (artº 22, CIVA)

Se o IVA dedutível for superior ao IVA liquidado em determinado período, o excesso é deduzido nos períodos seguintes (artº 22, nº 4, CIVA)

Se, passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do SP superior a 250 €, este pode solicitar o seu reembolso (artº 22, nº 5, CIVA)

Pode solicitar o reembolso antes dos 12 meses, se ≥ 25 € (artº 22, nº 6, CIVA)

- se se verificar a cessação de atividade
- ou enquadrado noutro regime (artº 29, nº 3 e 4; artº 54, nº 1; artº 61, nº 1, do CIVA)
- ou se o crédito exceder 3.000 € (Lei 10/2009, de 10 de março)

Pedido de reembolso efetuado através da DP do artº 41, CIVA

(nº 1, do Despacho Normativo 53/2005, de 15 de dezembro, com as alterações dos Despachos Normativos 31-A/2008, de 12 de junho, 23/2009, de 17 de junho e 18-A/2010, de 1 de julho)

- a DP deve ser remetida dentro do prazo legal e por transmissão eletrónica de dados, acompanhada dos seguintes elementos:

Relação (Anexo 1), com identificação dos clientes, do período declarativo, a quem foram efetuadas transmissões de bens e prestações de serviços (artº 20, nº 1, b), CIVA), sem liquidação do IVA, com direito a dedução e indicação do respetivo valor

RELAÇÃO DE CLIENTES CUJAS OPERAÇÕES ORIGINARAM IMPOSTO DEDUZIDO NO PERÍODO

Linha	Número de Identificação Fiscal	Número de Identificação da declaração de exportação	Valor
	(1)	(2)	(3)
Operações efetuadas com clientes nacionais			
Operações efetuadas com clientes nacionais de montante inferior a 5.000 €			
Exportação de bens			
Operações efetuadas no estrangeiro			
Outras operações isentas ou sem liquidação de IVA que conferem direito à dedução			
Total			

Relação (Anexo 2), com identificação, por campo da DP, dos fornecedores de bens ou serviços e importações, com liquidação no período declarativo, com o valor de aquisição, do IVA dedutível e, se caso disso, das situações em que o SP adquirente ou destinatário se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto

RELAÇÃO DE FORNECEDORES CUJAS OPERAÇÕES ORIGINARAM IVA DEDUZIDO NO PERÍODO

Linha	Número de Identificação Fiscal		Número da liquidação	Período da emissão		Valor das aquisições (IVA excluído)	IVA deduzido
	Prefixo	NIF		Ano	Mês		
	(1)	(2)	(3)	(4)		(5)	(6)
Campo 20							
Campo 21							
Campo 22							
Campo 23							
Campo 24							
Aquisições de montante inferior a 5.000 €							
Total							

Relação (Anexo 3), com identificação, quando for caso disso, dos SP a que respeitam as regularizações do campo 40 do Q06 da DP relativa ao período declarativo e indicação do respetivo valor líquido de imposto e do IVA regularizado

REGULARIZAÇÕES A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO

Linha	Número de Identificação Fiscal	Período de emissão		Base de incidência da regularização	IVA regularizado
		Ano	Mês		
	(1)	(2)		(3)	(4)
Operações efetuadas com sujeitos passivos nacionais					
Regularizações de imposto inferiores a 1.000 €					
Regularizações por alteração do pro-rata					
Outras regularizações					
Total					

Podem ser incluídos num único valor e até ao limite de 5 % do montante total de cada relação (nº 2, DN 53/2005, de 15 de dezembro)

- Anexo 1: as transmissões de bens ou prestações de serviços de montante inferior a 5.000 €, efetuadas a clientes sediados em Portugal
- Anexo 2: os bens ou prestações de serviços de montante inferior a 5.000 €, adquiridos a fornecedores sediados em Portugal
- Anexo 3: as operações a que respeitem regularizações de IVA não previstas nos artº 23 a 26, CIVA, e inferiores a 1.000 €

Nas relações (Anexos 1 e 2), a identificação das transmissões de bens efetuadas com clientes e fornecedores sediados fora da União Europeia efetua-se mediante menção dos respetivos documentos aduaneiros (nº 3, DN 53/2005, de 15 de dezembro)

Havendo crédito de IVA reportado de período anterior, de valor superior a 25 % do reembolso pedido, e sendo o IVA dedutível do período inferior ao reembolso pedido (nº 4, DN 53/2005):

- deverão ser submetidas, quando não apresentadas, as relações referidas correspondentes aos períodos, no máximo de três, cujos reportes estão a influenciar o reembolso

A AT pode exigir, quando o valor a reembolsar exceda 1.000 €, caução, fiança bancária ou outra garantia adequada (artº 22, nº 7, CIVA)

- suspende a contagem do prazo dos juros indemnizatórios até à prestação da mesma, devendo ser mantida pelo prazo de 6 meses (DL 136-A/2009, de 8 de junho)

Os reembolsos devem ser efetuados pela AT até ao fim do 2º mês seguinte ao da apresentação do pedido, ou se no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores (artº 22, nº 8, CIVA)

- findo o prazo, podem os SP solicitar juros indemnizatórios nos termos do artº 43, LGT

A inscrição no regime de reembolso mensal efetuada a pedido do sujeito passivo, por transmissão eletrónica de dados no sítio da AT, até final de novembro do ano anterior (artº 22, nº 14, CIVA)

O Ministro das Finanças pode autorizar reembolsos em condições diferentes (artº 22, nº 9, CIVA)

- setores de atividade cujo VN constituído por operações previstas no artº 20, nº 1, b), CIVA
- ou empresas cuja obrigação de liquidação do IVA seja da responsabilidade do adquirente

Regime especial de reembolso mensal

O IVA cujo reembolso, de valor superior a 10.000 €, solicitado por SP que efetuem operações (nº 5, DN 53/2005, de 15 de dezembro)(artº 9, DN 18-A/2010, de 1 de julho):

- isentas ou não sujeitas que conferem direito a dedução, ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do IVA seja da responsabilidade do adquirente
- e que representem, pelo menos, 75 % do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respetivo período
- e que, sendo o 1º reembolso, tenham prestado garantia, é restituído no prazo de:
 - 30 dias a contar da data de receção da garantia prestada, no caso de 1º reembolso
 - 30 dias a contar da data de receção do pedido de reembolso, nos restantes casos

O Ministro das Finanças pode estabelecer (critérios do artº 85, CIVA), a obrigatoriedade de os SP apresentarem, juntamente com o pedido de reembolso (artº 22, nº 10, CIVA)

- documentos ou informações relativos às operações que determinaram o pedido
- sob pena de o reembolso não se considerar devido

A concessão de qualquer reembolso depende ainda da verificação cumulativa dos seguintes requisitos (nº 6, DN 53/2005, de 15 de dezembro):

- inexistência de divergências entre o valor dos campos da DP e o somatório das parcelas dos elementos dos Anexos (incluindo a declaração recapitulativa do artº 23, nº 1, c), RITI)
- não se encontrar o SP em situação de incumprimento declarativo relativo a IVA e a IRC ou IRS, consoante o caso, com referência a períodos de imposto anteriores
- conta bancária de que o SP seja titular, confirmada pela respetiva instituição de crédito
- não constarem dos Anexos, SP com NIF inexistente, que tenham a atividade cessada no período a que respeita o imposto ou que não integrem o regime normal do IVA

Os pedidos de reembolso são indeferidos (artº 22, nº 11, CIVA)

- se não facultados elementos que permitam aferir da legitimidade e condições referidas

A garantia deve (nº 7, DN 53/2005, de 15 de dezembro)

- ser constituída a favor da AT, Direção de Serviços de Reembolsos, mediante fiança bancária, seguro-caução ou depósito bancário, devendo, neste último caso, o depósito ser feito em qualquer instituição legalmente autorizada, à ordem do diretor de serviços
- conter a identificação do autor do pedido de reembolso e a cláusula através da qual o fiador se obriga como principal pagador e renuncia ao benefício da excussão
- ser remetida, no prazo de 20 dias a contar do pedido de reembolso, à Direção de Serviços de Reembolsos, Apartado 8220, Avenida de João XXI, 76, 1802-001 Lisboa

A não apresentação da garantia, quando solicitada, determina a suspensão do prazo estabelecido no artº 45, nº 1, LGT

Caso o SP não tenha posto à disposição dos serviços competentes os elementos por estes solicitados que permitam averiguar da sua legitimidade ou do correto apuramento do imposto (nº 8 e 9, DN 53/2005, de 15 de dezembro):

- se passados 6 meses não for cumprida a obrigação
- suspensão converte-se, automaticamente, no indeferimento do reembolso, após notificação ao SP

5.3 Restituições especiais em IVA

Restituições de IVA (Sujeitos Passivos Especiais)

- Missões diplomáticas, organismos internacionais e seus funcionários
- Igreja Católica e Instituições Particulares de Solidariedade Social
- Forças Armadas e Bombeiros
- Não Residentes
- Partidos Políticos

Missões diplomáticas, organismos internacionais e seus funcionários

(DL 143/86, de 16 de junho)

Benefícios concedidos às representações diplomáticas e consulares e ao seu pessoal não nacional (artº 14, nº 1, j), CIVA)

Prática seguida na U.E. a concessão de isenções em matéria de IVA, umas vezes atribuídas previamente, outras vezes pela técnica da restituição

- restituição do IVA suportado pelas embaixadas e consulados e, em termos mais restritos, do IVA suportado pelos seus funcionários não nacionais
- representações diplomáticas e consulares e o seu pessoal que em Portugal não exerça outra atividade profissional remunerada, com exceção dos cônsules honorários e dos funcionários de nacionalidade Portuguesa
- isenção nos termos do artº 3-A, DL 296/2001, de 21 de novembro, de veículos automóveis, independentemente de estarem em causa aquisições no mercado nacional, aquisições intracomunitárias ou importações, até determinados limites

O direito à restituição estende-se às organizações internacionais e ao seu pessoal, sediados em Portugal, que gozem do estatuto de imunidade diplomática

- excluídos os cônsules honorários e o pessoal das embaixadas e consulados de nacionalidade portuguesa, bem como os funcionários não nacionais que, além do serviço diplomático ou consular, exerçam outra atividade remunerada
- em todos os casos, a restituição é limitada às aquisições de bens e serviços de valor superior a 270 €, nele incluído o próprio IVA, apenas se considerando para aquele limite o valor dos bens sujeitos a imposto

Não será restituído o IVA relativo às aquisições de certos bens e serviços, quando adquiridos para uso pessoal (trabalhos imobiliários, incluindo os materiais, ainda que fornecidos pelo dono da obra, águas, gás e eletricidade, bens alimentares, incluindo bebidas, serviços de alimentação e bebidas, serviços de alojamento, serviços de telefone nas residências dos respetivos utentes)

Solicitação do pedido de restituição

- posse dos originais dos bilhetes de importação ou faturas processadas nos termos dos artº 36 e 39, CIVA
- na relação de faturas referentes à aquisição de bens e serviços, mencionados os valores líquidos de quaisquer regularizações, nomeadamente as notas de crédito

O pedido de restituição só poderá ser efetuado dentro do prazo de um ano a contar da data da fatura que documenta a aquisição dos bens ou serviços

- o pedido de restituição apenas é válido se submetido pela respetiva representação
- os originais dos documentos devem ser mantidos em arquivo pelo prazo de quatro anos

Deferido o pedido, o Serviço de Administração do IVA creditará na conta bancária do peticionário o montante da restituição e comunicará o facto ao requerente

Igreja Católica e Instituições Particulares de Solidariedade Social

(DL 20/90, de 15 de janeiro)

Isenções de IVA à Igreja Católica e às instituições particulares de solidariedade social, pela restituição da AT do IVA suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços

Isenções concedidas à Igreja Católica

- objetos destinados exclusivamente ao culto religioso e aos bens e serviços relativos à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados exclusivamente ao culto, habitação e formação dos sacerdotes e religiosos, ao apostolado e ao exercício da caridade
- no sentido de simplificar o trabalho administrativo das restituições, exige-se que os documentos comprovativos das importações e aquisições tenham, no primeiro caso, o valor mínimo de 249,40 € e de 997,60 €, no segundo, com exclusão do imposto

Quanto às IPSS, prevê-se a restituição do IVA relativo aos bens e serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação dos imóveis utilizados, total ou principalmente na prossecução dos seus fins estatutários, constantes de faturas, de valor não inferior a 997,60 €, com exclusão do imposto

O DL 20/90, de 13 de janeiro (alterações introduzidas pela Lei 52-C/96, DL 323/98, Lei 30-C/2000 e DL 238/2006), concede algumas isenções de IVA às IPSS, nomeadamente no que diz respeito à aquisição de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis, aquisição de bens ou serviços relativos a elementos do ativo fixo tangível sujeitos a depreciação, aquisição e reparação de veículos, no âmbito da prossecução dos respetivos fins estatutários

Relativamente às aquisições de veículos automóveis pesados novos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respetivos fins estatutários das IPSS, o IVA será restituído desde que cumulativamente se verifiquem os seguintes requisitos:

- a aquisição de veículo automóvel novo pesado (de passageiros ou de mercadorias) utilizado única e exclusivamente na prossecução dos fins estatutários da instituição particular de utilidade social
- desde que o veículo seja registado em nome desta
- o reembolso não pode exceder 7.481,97 €
- o benefício apenas pode ser utilizado na aquisição de um veículo de cada categoria, num período de 4 anos sobre a data da respetiva aquisição, exceto em caso de furto ou acidente grave

Os pedidos de restituição devem ser efetuados no prazo de um ano a contar da data da fatura que comprove a aquisição do bem

A partir de 1/1/2007, passou a ser obrigatório o envio por transmissão eletrónica de dados dos pedidos de restituição do IVA (DL 238/2006)

No caso de aquisição em locação financeira de veículo pelo locatário é meramente facultativa e apenas tem lugar no momento em que este exerce a opção de compra prevista no contrato, pelo valor determinado pelas partes

- considera-se que para o cálculo da restituição de IVA pago se deva ter em conta somente o valor residual acordado pelas partes

No caso de deferimento da solicitação de restituição do IVA, o montante em causa deve ser pago às instituições requerentes no termo dos três meses seguintes à receção do pedido, ressalvando alguns casos excepcionais, legalmente estipulados, aos quais, tendo sido o pedido efetuado durante os meses de janeiro e fevereiro, o valor devido poderá ser creditado até ao mês de junho seguinte

Os trâmites burocráticos da restituição são idênticos aos constantes do DL 143/86

As IPSS podem receber 0,5% do IRS dos particulares mesmo que tenham pedido a restituição do IVA (anteriormente se beneficiassem da restituição do IVA não podiam cumular esse benefício com a consignação de 0,5% do IRS dos contribuintes)

Não existe em sede de IVA qualquer dispositivo legal que permita o reembolso às autarquias do IVA pago a empreiteiros no âmbito de investimentos municipais, nomeadamente obras de caráter vincadamente social, nas condições previstas no DL 20/90, de 13 de janeiro

Forças Armadas e Bombeiros (DL 113/90, de 5 de abril)

Isenções de IVA às forças armadas, forças e serviços de segurança e associações e corporações de bombeiros

Só em casos muito restritos é concedida diretamente a isenção do imposto, sendo, regra geral, a atribuição do benefício através da restituição do imposto, a efetuar pelos Serviços do IVA

No sentido de simplificar o trabalho administrativo das restituições, exige-se que os documentos comprovativos das aquisições tenham o valor mínimo de 1.244,76 €, com exclusão do imposto

São excluídos do direito à restituição os serviços e entidades cujas atividades forem sujeitas a imposto nos termos do Código do IVA, apresentando regularmente declarações periódicas, onde são creditados pelo imposto suportado nas suas aquisições na proporção do seu volume de negócios tributado

Os trâmites processuais são idênticos aos constantes do DL 143/86, de 16 de junho

Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso

Com o DL 186/2009, de 12 de agosto, foi criado um novo regime de reembolso mais simplificado a sujeitos passivos que suportam IVA em aquisições de bens e serviços, ou em importações, realizadas em Estados-membros onde não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal, a vigorar em 1 de janeiro de 2010 (anterior regime o do DL 408/87, de 31 de dezembro)

O que se pretende é que o mecanismo de reembolso já existente seja mais expedito a nível da União Europeia

Assim, o pedido de reembolso passa a ser feito via eletrónica ao Estado-membro de reembolso, sendo apresentado ao Estado-membro onde estão estabelecidos através de um portal eletrónico criado por esse Estado-membro, o que assegura uma maior rapidez

Em relação à anterior Diretiva sobre a matéria - a Diretiva 79/1072/CEE, do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, normalmente designada por “Oitava Diretiva” -, a Diretiva 2008/9/CE, prevê procedimentos de reembolso mais desburocratizados, mais céleres e com recurso a um sistema eletrónico de receção e processamento dos pedidos de reembolso

Em geral, o novo regime de reembolso do IVA caracteriza-se pelos seguintes aspetos essenciais:

- estabelece um sistema eletrónico de receção e processamento dos pedidos de reembolso de IVA
- prevê, como regra geral, que os pedidos de reembolso respeitem a montantes de IVA não inferiores a 50 €, no caso de pedidos correspondentes a períodos de reembolso de um ano civil ou à parte restante de um ano civil
- prevê que os pedidos de reembolso respeitem a montantes de IVA superiores a 400 €, no caso de períodos de imposto inferiores a um ano civil mas não inferiores a três meses
- determina que os pedidos de reembolso devem ser decididos no prazo de 4 meses a contar da receção do pedido, sendo esse prazo elevado para 6 ou 8 meses, respetivamente, quando para a apreciação do reembolso a administração tributária tenha formulado um ou dois pedidos de informações adicionais
- impõe o pagamento dos reembolsos no prazo máximo de 10 dias úteis a contar do termo dos prazos referidos anteriormente

Estas alterações implicam a revogação do DL 408/87, de 31 de dezembro, sendo substituído pelo “Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso”, publicado em anexo ao DL 186/2009

Exemplo

SP espanhóis não estabelecidos em Portugal mas sim em Espanha, que não podem deduzir o IVA que foi cá suportado e têm que pedir o seu reembolso de acordo com as regras vigentes

Diretivas	Direito interno
Diretiva 86/560/CEE, de 17 de novembro (13ª Diretiva)	“Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso” (DL 408/87)
Diretiva 2008/9/CE, de 12 de fevereiro	Aprovado pelo DL 186/2009, de 12 de agosto

As despesas em relação às quais pode ser solicitado o reembolso do IVA obedecem à legislação do Estado-membro de reembolso

Condições para obter um reembolso em Portugal

- Tratar-se de um sujeito passivo não estabelecido em Portugal
- Ter suportado IVA em importações, transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em Portugal
- O sujeito passivo não deve dispor de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional a partir do qual tenha realizado operações tributáveis
- Não pode ter realizado transmissões de bens ou prestações de serviços consideradas realizadas em Portugal, com exceção:
 - Serviços de transporte e serviços acessórios
 - Operações cujo imposto seja devido pelo adquirente
- O sujeito passivo deve realizar atividades que conferem direito à dedução no Estado-membro de estabelecimento

Obtenção de reembolso em Portugal

Reembolso do IVA suportado no território nacional por sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional

- tem subjacente o princípio da reciprocidade
- o reembolso está dependente das exclusões do direito à dedução vigentes nos países onde o imposto foi suportado

É elegível para reembolso:

- IVA pago em bens e serviços utilizados para os fins das operações tributadas (incluindo a importação de bens nesse Estado-Membro)

Não é elegível para reembolso:

- IVA incorretamente faturado
- IVA excluído do direito à dedução

Regras aplicáveis a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-membros

Opções feitas por Portugal

- Atividade económica deve ser identificada por códigos NACE (Nomenclatura de Atividades da Comunidade Europeia)
- Não se exige que o pedido seja acompanhado por cópias eletrónicas das faturas
- Pedidos devem ser apresentados em português ou inglês
- Apresentar o pedido no portal eletrónico do Estado-membro de estabelecimento

Pedido é uniformizado, contendo:

- identificação do sujeito passivo
- descrição da atividade económica
- identificação da conta bancária
- listagem das faturas, incluindo para cada uma delas, a data e número, identificação do fornecedor, o valor tributável, o IVA dedutível e a natureza dos bens e serviços adquiridos, identificados por códigos harmonizados
- se for o caso, identificação do representante fiscal

Códigos da natureza dos bens e serviços adquiridos:

1. Combustível
2. Locação de meios de transporte
3. Despesas relacionadas com meios de transporte, com exceção dos bens e serviços referidos nos códigos 1 e 2
4. Portagens rodoviárias e impostos de circulação
5. Despesas de deslocação, tais como custos de táxis ou de transportes públicos
6. Alojamento
7. Alimentação, bebidas e serviços de restauração
8. Entradas em feiras e exposições
9. Despesas sumptuárias, recreativas e de representação
10. Outros

No código 10, deve ser indicada a natureza dos bens entregues e dos serviços prestados

Prazo para a apresentação dos pedidos:

- até 30 de setembro do ano civil seguinte àquele em que o imposto se torna exigível

Períodos de reembolso e montantes mínimos:

- Anual: 50 €
- Três meses consecutivos: 400 €
- Inferior a 3 meses, se período termina em 31 de dezembro do ano civil anterior: 50 €

Pedido de reembolso respeita ao imposto suportado no período a que o pedido respeita

Pode incluir faturas não incluídas em pedidos anteriores, desde que referentes a operações concluídas durante o ano civil

Exemplo

SP português suporta habitualmente IVA na Espanha e em 2013, suporta os montantes mensais de IVA indicados no quadro seguinte

- face aos montantes e prazos estabelecidos, poderá efetuar os pedidos de reembolso:

Mês	Direito ao reembolso de IVA	Quando pode solicitar o reembolso
Janeiro	300 €	Não pode solicitar o reembolso, em virtude de respeitar a um período inferior a três meses
Fevereiro	1.000 €	Não pode solicitar o reembolso, em virtude de respeitar a um período inferior a três meses
Março	200 €	Pode solicitar, a partir de Abril, o reembolso do IVA suportado durante os meses de Janeiro, Fevereiro e Março, por ser superior a 400 € e respeitar a um período não inferior a três meses
Abril	50 €	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos três meses anteriores
Maio	100 €	Não pode, pelas mesmas razões
Junho	80 €	Não pode, pelas mesmas razões e simultaneamente pelo facto de o IVA suportado após o último pedido de reembolso, apesar de respeitar a um período não inferior a três meses, não atingir 400 €
Julho	120 €	Não pode, pelas mesmas razões
Agosto	200 €	Pode solicitar, a partir de Setembro, o reembolso do IVA suportado durante os meses de Abril a Agosto, por ser superior a 400 € e respeitar a um período não inferior a três meses
Setembro	30 €	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos meses anteriores
Outubro	40 €	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos meses anteriores
Novembro	70 €	Não pode, no pressuposto de que solicitou o reembolso do IVA suportado nos meses anteriores
Dezembro	180 €	Apesar de o IVA suportado nos meses de Setembro a Dezembro não atingir 400 €, pode ser solicitado o reembolso do IVA em causa, pois, sendo superior a 50 €, diz respeito à parte restante de um ano civil

Alterações aos pedidos

Sujeito passivo pode substituir o pedido dentro do prazo

- implica a anulação do pedido anterior e a contagem de novo prazo para a decisão

Se alterada a percentagem de dedução do sujeito passivo no E.M. de estabelecimento, correção a pedido anterior, deve constar:

- de pedido de reembolso apresentado durante o ano civil seguinte ao reembolso
- ou, caso não haja qualquer pedido, mediante declaração eletrónica autónoma

Tramitação do pedido

- Receção do pedido pela AT, remetido pela Administração Fiscal de outro Estado-membro
- Notificação pela AT do requerente da data em que o pedido foi rececionado
- Início da contagem do prazo para a decisão

Prazos para a decisão

- 4 meses
- 6 meses
 - se forem solicitadas informações adicionais, que podem incluir originais das faturas (ao sujeito passivo, às autoridades do Estado-membro de estabelecimento ou outras entidades)
- 8 meses
 - se novas informações adicionais forem solicitadas

Decisão

- Deferimento, indeferimento ou deferimento parcial
- Ausência de decisão: indeferimento tácito

Pagamento

- 10 dias úteis a contar do termo do prazo
 - transferência bancária para conta da U.E.
 - encargos com transferência suportados pelo requerente
 - devidos juros indemnizatórios, se pagamento feito fora de prazo

Recurso da decisão de indeferimento

- Notificação eletrónica da decisão de indeferimento (total ou parcial)
- Reclamação para diretor de serviços de reembolsos ou impugnação judicial

Regras aplicáveis a sujeitos passivos estabelecidos em Países Terceiros

- Nomeação de um representante fiscal em Portugal que responde solidariamente com o representado
- Pedido apresentado em papel, incluindo:
 - originais de faturas
 - certificado da qualidade de sujeito passivo de um imposto sobre o volume de negócios
 - reconhecimento da existência ou acordo de reciprocidade
- Reciprocidade de tratamento com a Suíça, Noruega, Gibraltar, Japão, Coreia e Estados Unidos
- Pedido apresentado por via eletrónica (funcionalidade não disponível)

Prazo para a decisão e pagamento: 6 meses

Contagem do prazo tem início

- na data em que deem entrada na AT todos os documentos exigíveis
- ou, se pedido apresentado por via eletrónica, na data da receção do pedido

Sujeito passivo que pretende obter um reembolso de IVA em outro Estado-membro, deve aceder ao site: www.portaldasfinancas.gov.pt e apresentar aí o pedido

Quem pode submeter o pedido ?

- O sujeito passivo
- O técnico de contas
- Um agente ou intermediário

Pedido submetido por agente ou intermediário

- Inclui campo para especificar se este tem procuração
- Se não, o sujeito passivo tem de confirmar eletronicamente o pedido antes de este ser submetido

Administração fiscal valida o NIF e se o requerente é um sujeito passivo do regime normal

Remessa do pedido para o Estado-membro de reembolso no prazo de 15 dias

Não remessa do pedido para o Estado-membro de reembolso

- Quando o requerente:
 - não é sujeito passivo
 - realiza atividades isentas sem direito à dedução
 - está abrangido por um regime de tributação das pequenas empresas
- Notificação do requerente
- Possibilidade de recurso da decisão

O montante de IVA suportado em operações efetuadas noutros Estados-membros da U.E. (Circular 14/2008, de 11 de julho, da AT)

- Não dedutível como gasto em IRC ou IRS
- Se do mesmo não for pedida a sua restituição

Partidos Políticos (Lei 56/98, 18 de agosto)

A isenção de IVA na aquisição e transmissão de bens e serviços que visem difundir a sua mensagem política ou identidade própria, através de quaisquer suportes, impressos, audiovisuais ou multimédia, incluindo os usados como material de propaganda, sendo a isenção efetivada através do exercício do direito à restituição do imposto

- a restituição do IVA suportado deve constar de declarações de importação ou de faturas de valor não inferior a 249,40 €, com exclusão do IVA, devendo esse valor respeitar na totalidade àquele tipo de bens e serviços
- o pedido de restituição será efetuado no prazo de um ano a contar da data do bilhete de importação, fatura que comprovem a importação ou a aquisição dos bens ou dos serviços

A isenção de IVA nas transmissões de bens e serviços em iniciativas especiais de angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência

5.4 Regularizações em IVA

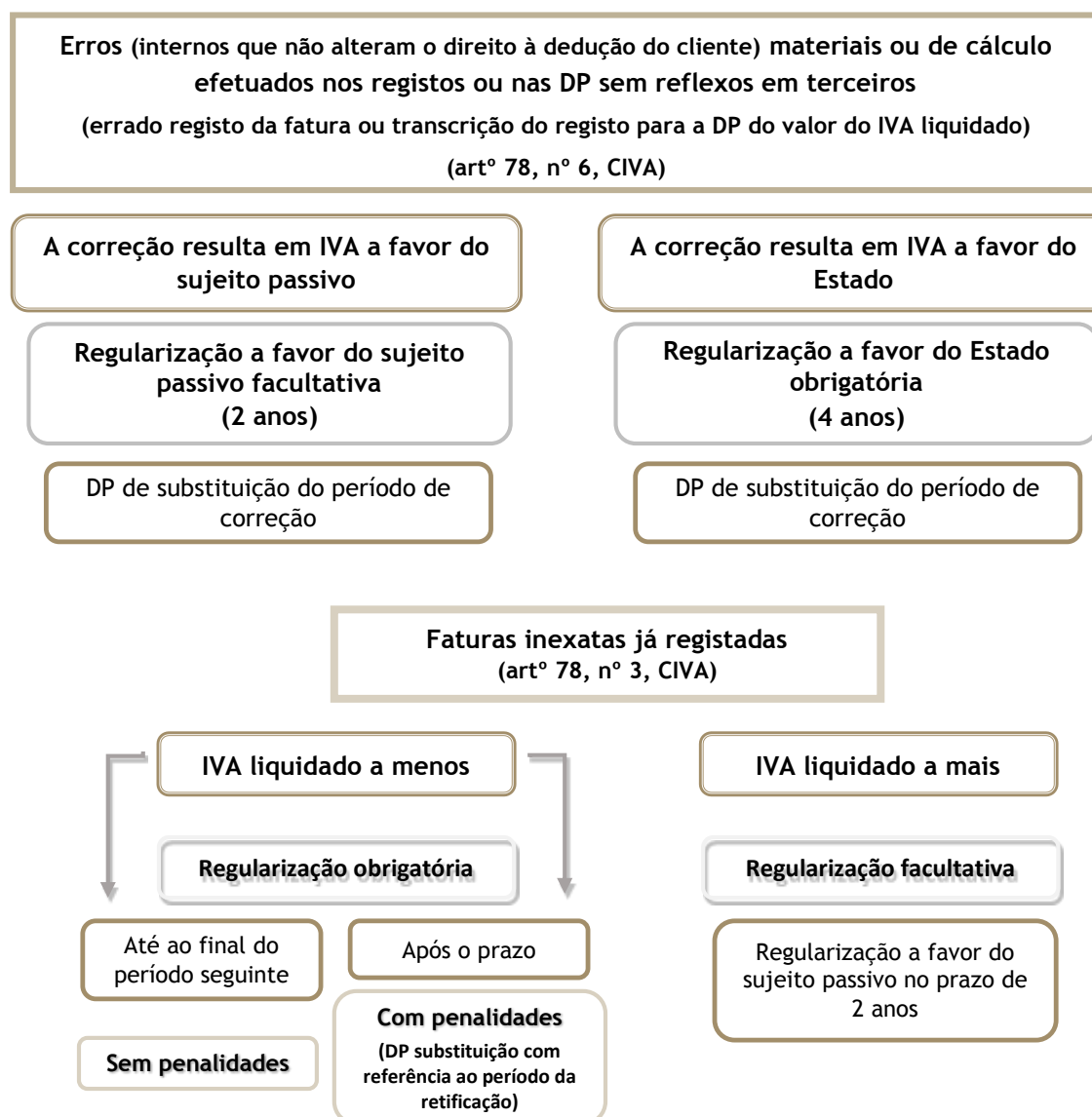
O IVA e as regularizações (artº 78, CIVA)

Obrigatoriedade da emissão de fatura de regularização aquando da retificação da base tributável ou imposto (nota crédito/débito) (artº 78, nº 1, CIVA)

- devolução de mercadorias, concessão de abatimentos, descontos (fora da fatura) (artº 78, nº 2, CIVA)
 - anulação da liquidação/redução valor tributável (invalidade, resolução, rescisão ou redução contrato)
 - regularização (facultativa) a favor do SP até ao final do período seguinte (campo 40 da DP)

Mediante prova (comunicação escrita, nota devolução, etc.) de que o adquirente, que deverá proceder à correspondente regularização a favor do Estado (artº 78, nº 4, CIVA) tomou conhecimento da retificação (artº 78, nº 5, CIVA)

O IVA e as regularizações (artº 78, CIVA)



Exemplo

O IVA e as regularizações (artº 78, CIVA)

Na DP de Novembro de 2013, apresentada por transmissão eletrónica de dados em 08.01.2014, e na qual apurou um crédito de imposto de 2.000 €, que reportou para o mês seguinte, a empresa Anoma, Lda, enquadrada no RNM, inscreveu no Campo 20 (IVA dedutível, relativo a ativo fixo tangível) o valor de 500 €, quando a contabilidade apenas releva o de 50 €

Detetado o erro em 05.03.2014, como proceder à regularização ?

Remetendo uma declaração periódica de substituição para o mês de Novembro de 2013, procedendo ao pagamento da importância de 450 €

DP de substituição (Mod. C) - pagando 450 € mantém o crédito processado para o futuro (lógica do Sistema Informático do IVA)

O IVA e os créditos incobráveis (artº 78, CIVA)

Dedução do IVA contido em créditos incobráveis (artº 78, nº 7 a 12, CIVA)

Meios de prova em matéria de créditos incobráveis para efeitos do IVA

Dedução do IVA de créditos considerados incobráveis

- processo de execução, de recuperação de empresas, de falência ou insolvência
- quando for decretada a falência ou insolvência

Declaração judicial resultante de processo de execução, processo de recuperação de empresas, decretada a falência ou insolvência

- sentença transitada em julgado

Dedução do IVA de créditos considerados incobráveis

Prova bastante:

- processo de execução e de recuperação de empresas: certidão judicial homologada por sentença transitada em julgado, comprovativa dos créditos reclamados e não impugnados
- falência ou insolvência: certidão judicial que comprova a inexistência de bens ou rendimentos penhoráveis, com sentença transitada em julgado
- processo de falência ou insolvência: certidão emitida pelo tribunal, caso a sentença tenha transitado em julgado

Fica o Sujeito Passivo obrigado a entregar o IVA ao Estado resultante da eventual recuperação, total ou parcial, dos créditos no período de IVA em que se verificar o seu recebimento

- direito à dedução em DP posterior no prazo de 4 anos (artº 91, nº 2, CIVA) a contar do nascimento daquele direito

Dedução do IVA respeitante a outros créditos (artº 78, CIVA)

Valor do crédito $\leq$ 750 € (IVA incluído)

- mora do pagamento > 6 meses
- a devedor particular ou SP que realize exclusivamente operações isentas sem direito a dedução

Créditos > 750 € e < 8.000 € (IVA incluído)

- devedor particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas sem direito a dedução
- conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso por não terem sido encontrados bens penhoráveis

Créditos > 750 € e < 8.000 € (IVA incluído)

- haja aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação (tribunal 1ª instância)
- e devedor particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito a dedução

Créditos < 6.000 € (IVA incluído)

- devedor sujeito passivo com direito a dedução
- e tenham sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução
- e o devedor tenha sido citado editalmente

Certificação por ROC

- Créditos vencidos antes de 01/01/2013 e considerados incobráveis antes de 01/01/2013 não há lugar a certificação por ROC
- Créditos vencidos antes de 01/01/2013 e considerados incobráveis a partir de 01/01/2013 obriga a certificação por ROC

Anexo das Regularizações do IVA (Portaria 255/2013, de 12 de agosto)

Campos 40 e 41 da declaração periódica do IVA (regularizações)

Anexos de utilização obrigatória nas declarações relativas a períodos de tributação a partir de 1 de outubro de 2013

Quem tem que entregar os novos anexos ?

Estes anexos devem ser preenchidos sempre que os sujeitos passivos tenham inscrito regularizações de IVA a seu favor (campo 40) ou a favor do Estado (campo 41)

Anexo - regularizações do campo 40

Regularizações a favor do sujeito passivo repartidas por três quadros:

- abrangidas pelo artº 78, CIVA, e pelo novo regime dos créditos de cobrança duvidosa e incobráveis previsto nos artº 78-A a 78-D, CIVA (introduzidos pelo OE 2013)
- créditos cujo valor não seja superior a 750 € (IVA incluído), por devedor, que seja particular ou sujeito passivo sem direito a dedução (artº 78, nº 8, a), CIVA, e artº 78-A, nº 2, b), CIVA)
- outras regularizações não abrangidas pelo artº 78, CIVA, e pelo novo regime do artº 78-A a 78-D, CIVA

Anexo - regularizações do campo 41

Regularizações a favor do Estado repartidas por dois quadros:

- abrangidas pelo artº 78, CIVA, e pelo novo regime dos créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis previsto nos artº 78-A a 78-D, CIVA
- outras regularizações não abrangidas pelo artº 78 e pelo novo regime previsto nos artº 78-A a 78-D, CIVA

Objetivos destes novos Anexos

Regularizações a favor do SP e do Estado:

- visa permitir à AT reunir toda a informação relevante sobre cada um dos créditos em mora, bem como os respetivos devedores, tendo em vista exercer um efetivo controlo sobre as regularizações de imposto efetuadas pelos sujeitos passivos
- este sistema permite atuar no controlo das regularizações a favor do Estado, reforçando o combate à fraude e evasão fiscais nesta área
- a AT aproveitou a oportunidade também para adaptar as restantes instruções de preenchimento da declaração periódica do IVA

5.5 Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção em IVA

Isenções previstas no artº 9, CIVA (isenção simples ou incompletas)

Estas isenções caracterizam-se pelo facto de os Sujeitos Passivos não liquidarem IVA nas operações que praticam no âmbito da atividade

- ficando privados do direito à dedução do IVA que tenham suportado nas importações de bens e aquisições de bens ou serviços
- estas isenções do artº 9, CIVA, não contempladas no artº 20, CIVA

Se isenções do nº 27 (operações financeiras) e nº 28 (operações de seguro ou resseguro), artº 9, CIVA

- quando destinatário estabelecido ou domiciliado fora da U.E. ou que estejam diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para países não pertencentes à U.E.
- permite-se a dedução do IVA suportado a montante, nos termos do artº 20, nº 1, b), CIVA

Possibilidade de renúncia (artº 12, CIVA)

- prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional (entidades certificadas) ou o fornecimento pelas entidades patronais aos seus empregados de alimentação e bebidas
- serviços médicos e sanitários e transmissões de bens com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no Sistema Nacional de Saúde
- transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das atividades de caráter agrícola (artº 9, nº 33, CIVA) (revogado a partir de 1 de abril de 2013)
- as cooperativas não agrícolas que desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (artº 9, nº 34, CIVA)

Exercida a opção

- declaração de início de atividade ou de alterações
- produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação
- não poderão voltar a beneficiar da isenção
- sem que tenham decorrido pelo menos 5 anos

A formação profissional

- isentas de IVA, nos termos do artº 9, nº 10, CIVA, as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático
- efetuada por organismos de direito público ou entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios respetivos
- o reconhecimento é da competência da Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT) e ao abrigo da Portaria 782/97, de 29 de agosto
- os sujeitos passivos que prestem serviços de formação profissional isentas de IVA, poderão optar pela aplicação do IVA a essas operações, renunciando à isenção (artº 12, nº 1, a), CIVA)
- isenção do artº 9, nº 10, CIVA, não se aplica aos formadores (Ofício-circulado 30083/2005)

Fornecimento de alimentação e bebidas aos empregados (artº 9, nº 36, CIVA)

- abrange as cantinas, bares, café e outras bebidas, fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados
- renúncia à isenção (artº 12, nº 1, a), CIVA): todos os inputs da empresa conferem o direito à dedução, incluindo os inerentes à cantina ou bar, face ao disposto no artº 21, nº 2, b), CIVA (não se aplica a exclusão do artº 21, nº 1, d), CIVA)
- não havendo renúncia: utilização do método de afetação real (obrigatório), com exceção as empresas de restauração e hotelaria (Ofício-circulado 53598/1989, de 11 de maio)

Agricultura e renúncia à isenção (artº 9, nº 33, CIVA) (revogado a partir de 1 de abril de 2013)

- a renúncia à isenção prevista no artº 12, nº 1, c), CIVA
- implica a liquidação de imposto tanto nas transmissões de bens como nas prestações de serviços a que se refere o artº 9, nº 33, CIVA
- independentemente do carácter acessório das mesmas
- salvo se lhe aproveitar uma outra qualquer isenção prevista no Código do IVA ou no RITI

Renúncia nas operações imobiliárias

Isenções simples ou incompletas: não conferem o direito à dedução

Arrendamento de bens imóveis (artº 9, nº 29, CIVA)

- os sujeitos passivos que arrendem bens imóveis ou partes autónomas destes a outros sujeitos passivos que os utilizem, no todo ou em parte, em atividades tributadas

Transmissão de imóveis, operações sujeitas a IMT (artº 9, nº 30, CIVA)

- sujeitos passivos que efetuem transmissões de imóveis, ou de partes autónomas destes, a favor de outros sujeitos passivos que os utilizem, total ou parcialmente, em atividades tributadas

Renúncia nas operações imobiliárias

Poderão renunciar à isenção

- na condição de que registem separadamente na sua contabilidade os gastos e rendimentos relativos aos imóveis, ou partes, a alienar com sujeição a imposto
- e façam a opção anteriormente à data do contrato

Esta renúncia à isenção nas transmissões de bens imóveis

- conduzirá a um desagravamento fiscal do respetivo preço
- pois a isenção de que beneficiam, por ser uma isenção simples, não permite a limpeza da tributação suportada nos inputs utilizados na construção

Na renúncia à isenção do IVA

- são sujeitos passivos do IVA
- os adquirentes de bens imóveis, em relação aos quais tenha havido renúncia à isenção na respetiva transmissão, liquidam o IVA devido
- procedem à dedução total, segundo o método da afetação real

Caso a caso

Apenas nas transmissões de imóveis

Exemplo (Renúncia nas operações imobiliárias)

A situação pode ser ilustrada através de um exemplo muito simples, em que se comparam os efeitos da isenção (regra geral) e os da opção pela tributação

- suponha-se que um construtor civil suportou, para a edificação de um imóvel, os seguintes custos, repartidos entre valor líquido e imposto suportado:

Terreno	15.000	-
Materiais diversos	10.500	2.415
Mão-de-obra	9.000	-
Empreitadas	4.500	1.035
Encargos financeiros	7.500	-
Outras prestações de serviços	6.000	1.380
Custo total	52.500	4.830

Com isenção

- custo final total: $52.500 + 4.830 = 57.330 \text{ €}$
- pois o IVA suportado é excluído de dedução

Se admitirmos que o construtor pretende obter uma margem de 8.000 €

- teremos como preço de venda o de 65.330 € ($57.330 + 8.000$)
- sobre o qual não será liquidado IVA

Exemplo (Com renúncia à isenção)

Através da renúncia à isenção, o valor do IVA suportado passaria a apresentar a natureza de dedutível havendo, em contrapartida, liquidação de IVA pelo adquirente pela transmissão onerosa do imóvel

- neste contexto, teremos como custo final total do imóvel, 52.500 €

Admitindo a mesma margem absoluta de 8.000 €

- resultará como preço de venda o de 60.500 €

Só que nesta hipótese, sobre os 60.500 € irá recair a normal tributação

- ou seja, $60.500 \times 23\% = 13.915$ €
- para o adquirente o preço de compra será de 60.500 €, competindo-lhe liquidar o IVA e, eventualmente, deduzi-lo (inversão do sujeito passivo)
- e para o alienante a possibilidade de deduzir o IVA suportado, no momento da alienação, isto é, 4.830 €

A hipótese da renúncia, sendo o adquirente do imóvel um sujeito passivo de IVA que afete o imóvel à realização das suas operações tributadas

- o IVA liquidado pelo adquirente de 13.915 € será dedutível, ou seja, o custo efetivo do imóvel adquirido será de 60.500 €, contra os 65.330 €, caso não tivesse renunciado à isenção
- o transmitente poderá deduzir ou solicitar o reembolso do IVA de 4.830 €
- a renúncia à isenção permite a eliminação dos efeitos cumulativos originados pela isenção simples aplicável à transmissão de imóveis

Renúncia nas operações imobiliárias

Arrendamento e alienação de imóveis (artº 9, nº 29 e 30, CIVA)

- não abrange a atividade hoteleira e dos parques de campismo, a locação de áreas para estacionamento de veículos, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, as cedências de exploração (áreas apetrechadas para o exercício de uma atividade), a locação de cofres-fortes e a locação de espaços para exposições (ou publicidade)
- renúncia à isenção (artº 12, nº 4 e 5, CIVA): condicionada à qualidade de sujeito passivo do arrendatário e à afetação, por parte deste, a uma atividade tributária (condições estabelecidas pelo DL 241/86, de 20 de agosto, mas a partir de 30 de janeiro de 2007, pelo DL 21/2007, de 29 de janeiro)

Renúncia efetuada nos termos do artº 12, nº 6, CIVA

- pedido na página das Declarações Eletrónicas na Internet, sendo emitido um certificado no prazo máximo de 30 dias (DL 21/2007, de 29 de janeiro)
- na posse do certificado, a empresa deduzirá o IVA suportado (mediante a utilização do método da afetação real) na primeira declaração periódica após a receção daquele certificado
- aplica-se ao IVA entretanto suportado aquando da construção, o prazo geral de dedução do artº 98, nº 2, CIVA (4 anos, podendo atingir 8 anos)

Permite assim a dedutibilidade do IVA suportado
(por exemplo, na construção de um pavilhão para arrendamento)

- havendo dedução do IVA terá que o imóvel estar afeto a uma atividade tributada durante 20 anos, caso contrário sujeita-se a regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Exemplo

Arrendamento e alienação de imóveis

Uma empresa adquiriu uma loja num centro comercial, a fim de lá expor e vender peças de mobiliário por si produzidos

Para o efeito, em maio de 2013, negociou com a vendedora a referida loja, tendo renunciado à isenção nos termos do artº 12, CIVA

O valor da operação foi de 400.000 € ao qual acresceu o IMT

- o IVA é liquidado pela empresa adquirente no montante de 92.000 €, por inversão do sujeito passivo
- o adquirente deduz o IVA, na condição de manter a loja afeta à atividade por período de 20 anos

Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas operações imobiliária

Arrendamento e alienação de imóveis (artº 9, nº 29 e 30, CIVA)

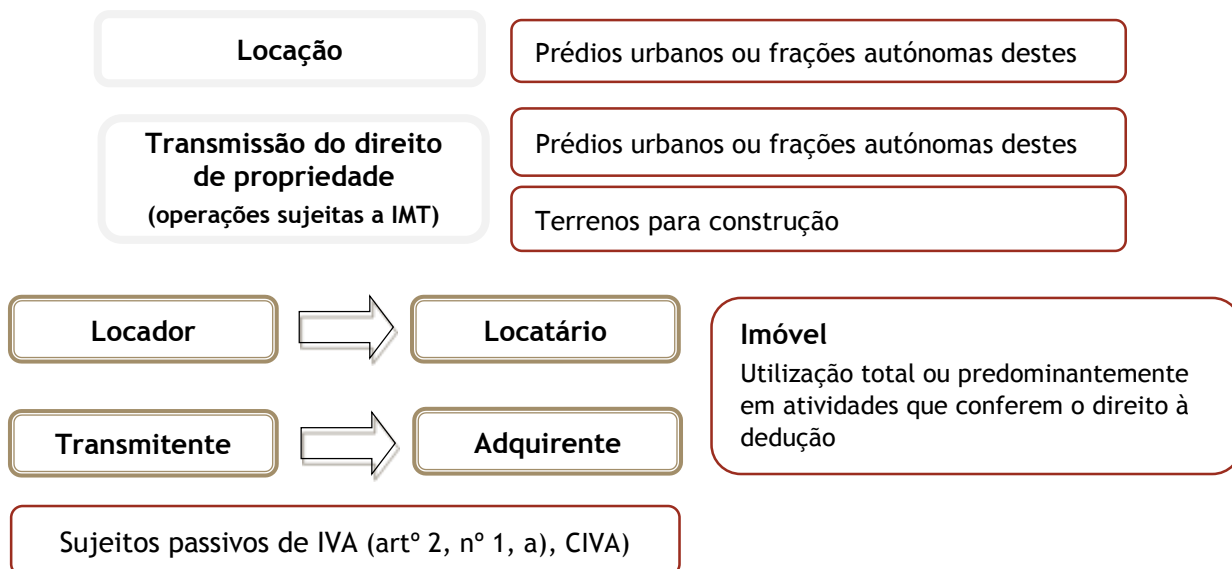
Regime da Renúncia (DL 21/2007, de 29 de janeiro)

Entrada em vigor do Regime da Renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis e das alterações aos artº 12, 24, 25 e 26, CIVA (Ofício 30099, de 9 de fevereiro de 2007, DSIVA)

- 30 de janeiro de 2007

Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas no artº 9, nº 29 e 30, CIVA

- Regime anterior: DL 241/1986, de 20 de agosto



Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas operações imobiliária

Condições subjetivas (CUMULATIVAS)

Todos os intervenientes (sujeitos passivos do artº 2, nº 1, a), CIVA)

- exerçam exclusivamente operações com direito à dedução
- se mistos, operações com direito à dedução $> 80\% \times VN$
- se $\leq 80\%$, exerçam habitualmente atividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis, para venda ou locação
- não enquadrados no regime especial dos pequenos retalhistas
- disponham de contabilidade organizada para IRS ou IRC

Sujeitos passivos mistos

- dedução parcial do IVA suportado
 - método do pro-rata (regra geral)
 - método da afetação real (opcional)
 obrigatório para Empresas de Construção Civil
- os 80% determinados pelo artº 23, nº 4, 5 e 8, CIVA, com base no montante das operações do ano anterior (independente do método)
 - ano início da atividade, % provisória do ano (artº 23, nº 7, CIVA)

Condições objetivas (CUMULATIVAS)

- imóvel inscrito na matriz em nome do titular (ou pedida a inscrição)
- não se destine a habitação
- transmissão ou locação da totalidade do prédio ou da fração
- imóvel ser afeto a atividades com direito à dedução do IVA
- na locação, valor da renda anual $\geq 1/15 \times$ valor aquisição ou construção do imóvel (a partir de 2008, 1/25)



Valor aquisição	Renda mensal $(1/25) \div 12$
180.000	$7.200 \div 12 = 600 \text{ €}$

Condições objetivas (UMA DAS 3 CONDIÇÕES)

1. ser primeira transmissão ou locação
 - ocorrida após a construção do imóvel, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA suportado
2. ser primeira transmissão ou locação
 - ocorrida após o imóvel ter sido objeto de grandes obras de transformação ou renovação
 - com uma alteração $> 50\%$ do VPT para efeitos do IMI
 - quando ainda seja possível proceder à dedução do IVA suportado
3. se transmissão ou locação subsequente a uma operação efetuada com renúncia à isenção
 - e esteja a decorrer o prazo de regularização previsto no artº 24, nº 2, CIVA (20 anos)
 - relativamente ao IVA suportado nas despesas de construção ou aquisição dos imóveis

As deduções de IVA efetuadas em despesas de investimento em imóveis encontram-se sujeitos às regularizações anuais previstas no artº 24, CIVA, por um período de 20 anos

Não permitida a renúncia à isenção do IVA

- se imóvel não inscrito na matriz (ou pedida inscrição) em nome do transmitente ou do locador
 - caso particular de contratos simultâneos (aquisição seguida de locação)
- se o imóvel for rústico ou misto e se partes do imóvel ou partes de frações autónomas
- se a transmissão não for do direito de propriedade
- se o imóvel na matriz for destinado a habitação
- se se tratar de sublocação

Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas operações imobiliárias

Condições formais

Processo de pedido de certificado de renúncia

Transmitente ou Locador

- Solicitam o certificado em "www.portaldasfinancas.gov.pt"

Campos do formulário

- Transmissão ou locação de imóveis
- NIF do adquirente ou locatário, identificação do imóvel, atividade principal a exercer no imóvel, valor da transmissão ou valor mensal da renda
- Declaração de que se verificam todos os requisitos para que se possa renunciar

Após submissão do pedido

- se conforme com a legislação
- requerente informado que vai ser pedida a confirmação dos dados ao adquirente ou locatário do imóvel (pedido de confirmação solicitado via mail)

Adquirente ou locatário, autentica-se em "www.portaldasfinancas.gov.pt"

- se corretos todos os dados, confirma ou não (razões justificativas)

Emissão do certificado

- se verificados todos os requisitos, disponibilizado de imediato
- se não verificados todos os requisitos
 - a emissão do certificado ficará dependente de despacho do Chefe de Finanças competente
 - da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do transmitente ou do locador

Certificado

Alterações antes da celebração do contrato de locação ou de compra e venda

- perde a validade
- se sujeitos passivos ainda pretendam renunciar, novo certificado

Verificação da autenticidade do certificado por entidades

- não necessário autenticar-se em "www.portaldasfinancas.gov.pt"
- validação de Certidão: NIF e Código de Validação

Pode ter de ser confirmado pelo Serviço de Finanças

Validade do certificado e efetivação da renúncia

- validade de 6 meses
 - a contar da data em que fica disponível, findos os quais caduca
- caso não seja utilizado
 - o SP deve comunicar o facto, por via eletrónica, ao Chefe de Finanças competente
- a renúncia à isenção só produz efeitos no momento em que for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel

Obrigações contabilísticas

- transmitentes e locadores
 - devem contabilizar (artº 44, CIVA)
 - os rendimentos e os gastos, dos imóveis em que houve liquidação de IVA
- adquirente
 - deve contabilizar, separadamente, a aquisição do imóvel em que houve renúncia à isenção
 - de forma a evidenciar o IVA por si autoliquidado nesta operação

Obrigações de faturação

- faturas emitidas pelos transmitentes ou locadores
 - todos os elementos do artº 36, CIVA e menção "IVA devido pelo adquirente"
- se escritura pública
 - menção "IVA devido pelo adquirente" e requisitos do artº 36, nº 5, CIVA, exceto a numeração
 - substitui a fatura exigida (artº 29, nº 1, b), CIVA)

Obrigações declarativas

- transmitentes ou locadores que pretendam renunciar à isenção
 - que se encontrem registados no regime de isenção (artº 9, CIVA)
 - devem apresentar declaração de alterações antes de solicitarem o 1º certificado de renúncia
- Ministro das Finanças pode determinar
 - a discriminação do valor da contraprestação e do IVA liquidado
 - bem como o valor dos custos suportados e do IVA nele contido
 - por cada operação e imóvel

Valor tributável (na renúncia à isenção do IVA)

Regra geral

- valor tributável na transmissão ou na locação de bens imóveis (regras do artº 16, nº 1, CIVA)

Regras especiais

- sujeitos passivos com relações especiais entre si (artº 58, nº 4, CIRC)
- valor tributável é o valor normal (artº 16, nº 4, CIVA)
- o valor normal não pode ser inferior (embora possa ser superior) ao valor patrimonial tributário definitivo considerado para efeitos de IMT

Nascimento e exercício do direito à dedução

O direito à dedução nasce no momento da realização do contrato

- pode ser exercido pelas regras definidas nos artº 19 a 26, CIVA
- sem prejuízo do prazo do artº 98, nº 2, CIVA (**4 anos**)
- IVA suportado pelo transmitente ou locador (aquisição ou construção)

Se transmitentes ou locadores cuja atividade consista, com habitualidade, na construção de imóveis para venda ou locação

- se a construção do imóvel exceder o prazo de 4 anos, este é elevado para o dobro (**8 anos**)

A dedução pode ser efetuada, mesmo com os documentos de suporte do direito à dedução já terem sido contabilizados

- não aplicável a restrição prevista no artº 78, nº 6, CIVA (2 anos)
- caso da transmissão de imóveis, em que cabe ao adquirente a obrigação de liquidar o IVA
- este pode, nos termos do artº 8, nº 4, do Regime da Renúncia, exercer o direito à dedução do IVA liquidado pela respetiva aquisição

Regularizações do IVA deduzido

Durante o período de regularização (artº 10, Regime da Renúncia)

Imóvel objeto de renúncia à isenção

- afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo ou deixe de ser utilizado em fins da empresa por período > 2 anos (3 anos, pelo OE 2013)
- IVA inicial deduzido, regularizado de uma só vez
 - (IVA deduzido na renúncia), divisão por 20 e multiplicação pelo nº anos que falem até final do período de regularização, a favor do Estado
 - DP do último período do ano (Campo 41 Quadro 06)
- deixe de ser utilizado por período > 2 anos consecutivos (3 anos, OE 2013)
- a regularização a efetuar
 - não prejudica o dever de proceder às regularizações anuais do artº 25, nº 1, CIVA, até ao decurso do prazo de 2 anos
 - prazo de 2 anos contados a partir de 30.Jan.2007, para os contratos realizados na vigência do DL 241/86, de 20 de agosto

Exemplo

(Renúncia à isenção do IVA em imóveis)

A, LDA, que exerce a atividade de construção de imóveis para venda, construiu uma loja comercial, concluída em 31.Maio.2008, tendo suportado IVA no montante de 50.000 €

A, LDA, transmitiu essa loja comercial a B, LDA para o exercício da sua atividade, em Agosto de 2008, pelo preço de 300.000 €

Renunciaram à isenção do IVA do artº 9, nº 30, CIVA

Por tal facto, é devido e liquidado IVA ao adquirente: 60.000 € (taxa IVA = 20%)

Também A, LDA poderá deduzir o IVA suportado de 50.000 €

Como B, LDA exerce uma atividade sujeita com direito a dedução, deduziu o IVA respetivo de 60.000 €

O período de regularização acaba em 2027

Supondo que em 2011 resolve arrendar a loja a C, LDA com isenção do artº 9, nº 29, CIVA, qual a regularização a efetuar por B, LDA em 2011 ?

$$\frac{-60.000 \times 17}{20} = -51.000 \text{ €} \quad \text{A favor do Estado (artº 24, nº 5 e 6, CIVA)}$$

E se B, LDA em 2016 resolver afetar de novo a loja à sua atividade, poderá ainda recuperar o IVA pelos anos que faltam até ao final do período de regularização ?

Sim, nos termos do artº 25, nº 4, CIVA

$$\frac{60.000 \times 12}{20} = 36.000 \text{ €} \quad \text{A favor da Empresa (artº 25, nº 4, CIVA)}$$

E se B, LDA, desde Agosto de 2021 a Maio de 2024, tiver a loja fechada, não a utilizando na sua atividade ?

$$\frac{-60.000}{20} = -3.000 \text{ €} \quad \text{Em 2022 e 2023, regulariza 1/20 a favor do Estado (artº 26, nº 1, CIVA)}$$

Se tivessem decorrido mais de 3 anos (em 31.12.2024 a loja ainda estava fechada):

Regularizava em 2022 e 2023, a favor do Estado: -3.000 € (artº 26, nº 1, CIVA)

Em 2024, a favor do Estado:

$$\frac{-60.000 \times 4}{20} = -12.000 \text{ €} \quad \text{A favor do Estado (artº 10, Regime da Renúncia)}$$

6. Sujeitos Passivos Mistos

Sujeitos passivos mistos (artº 23, CIVA)

- aqueles que, no âmbito da sua atividade económica, efetuem simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito

O direito à dedução desses sujeitos passivos é incompleto - só podem deduzir o imposto suportado para a realização das operações tributadas e isentas com direito á dedução

Para determinar o imposto dedutível na aquisição de bens e serviços utilizados em ambos os tipos de operações, temos os métodos:

- Afetação real: as operações fora do conceito de atividade económica
- Afetação real ou pro-rata: operações decorrentes do exercício de uma atividade económica, parta das quais não confere o direito à dedução

Conceito de atividade económica

Qualquer atividade de produção, comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência (artº 9, nº 1, 2º parágrafo da Diretiva 2006/112/CE - artº 2, nº 1, a, CIVA)

Fora do conceito da atividade económica

- Dividendos de participações sociais
- Mais-valias de venda de ações e de outros títulos negociáveis
- Juros de obrigações
- Rendimentos de aplicações em fundos de investimento
- Juros pela concessão ocasional de crédito pelas holding com recurso aos dividendos distribuídos pelas participadas
- Entrada para o capital de uma sociedade civil
- Emissão de ações representativas do capital de uma sociedade comercial

Bens e serviços exclusivamente afetos a operações fora do conceito de atividade económica - não dedução

Afetação real (artº 23, nº 2, CIVA)

Método de utilização obrigatória para bens e serviços utilizados, total ou parcialmente, em operações não decorrentes de uma atividade económica

Para bens e serviços com utilização mista, decorrentes de uma atividade económica, o sujeito passivo pode utilizar este método - afetação real - de todos ou parte dos bens e serviços, tendo por base critérios objetivos de imputação (área ocupada por setor, horas/homem, horas/máquina, nº de empregados afeto a cada tipo de operações)

Na definição desses critérios deve ter-se em conta a natureza dos bens ou serviços, o tipo de atividade exercida, a forma como a empresa se encontra organizada e o género de utilização que é dada pela empresa aos bens e serviços em causa

Cabe à AT avaliar a idoneidade desses critérios e, se necessário, impor fundamentadamente, a adoção de outros critérios

Bens e serviços de utilização mista

Métodos de dedução (artº 23, CIVA)

Bem ou serviço utilizado simultaneamente em:

- A. Operações tributadas ou isentas que conferem direito à dedução
- B. Operações fora do conceito de atividade económica (*afetação real* - artº 23, nº 1, a), CIVA)

Bem ou serviço utilizado simultaneamente em:

- A. Operações tributadas ou isentas que conferem direito à dedução
- B. Operações isentas que não conferem direito à dedução (*afetação real ou pro-rata* - artº 23, nº 1, b) e nº 2, CIVA)

Bem ou serviço utilizado simultaneamente em:

- A. Operações tributadas ou isentas que conferem direito à dedução
- B. Operações isentas que não conferem direito à dedução
- C. Operações fora do conceito de atividade económica (*afetação real* - artº 23, nº 1, a), CIVA, para distinguir a C. das restantes, e *pro-rata ou afetação real* - artº 23, nº 1, b) e nº 2, CIVA, para distinguir A. e B.)

Exemplo

Operações efetuadas pela empresa XL, Lda

1. Operações tributadas: 200.000 €
2. Operações isentas sem direito a dedução: 60.000 €
3. Operações fora do conceito de atividade económica: 40.000 €

Adquiriu uma máquina (IVA suportado de 200 €) que utiliza nas 3 atividades (60% em 1, 10% em 2, 30% em 3)

Efetiva utilização nas operações fora do conceito de atividade económica:

IVA não dedutível à partida: $30\% \times 200 = 60 \text{ €}$

Restante IVA: 140 € (200 - 60)

Pro-rata: $\frac{200.000}{260.000} = 77\%$ deduz $140 \times 77\% = 107,8 \text{ €}$

Em afetação real deduz 120 € (60% $\times$ 200)

6.1 Métodos de dedução parcial do IVA

O direito à dedução parcial do IVA

Parte do IVA suportado em operações comuns às duas atividades não é dedutível

- dedutível na % correspondente ao montante anual das vendas ou serviços prestados que deem lugar a dedução (pro-rata - regime geral)
- opção: método da afetação real (artº 23, nº 2 e 3, CIVA)

O método da percentagem de dedução (pro-rata)

- destina-se a repartir o IVA suportado a montante em custos comuns com as atividades que conferem ou não direito a dedução
- sempre que, por um motivo ou outro, não é utilizado o método da afetação real

Entendeu o legislador que o volume de negócios é um bom critério para a repartição do IVA suportado em dedutível e não dedutível

- e daí que o tenha definido como método geral

O método da afetação real (opcional)

- permite a dedução integral do IVA suportado nas aquisições destinadas a operações tributáveis que conferem o direito à dedução
- exclui do direito à dedução aquisições destinadas a operações que não conferem o direito

Método que mais se coaduna com as situações de facto

- um dos problemas é o da dedução do IVA contido nos “custos comuns”, ou seja, daqueles custos que contribuem simultaneamente para os dois setores referidos
- casos em que o IVA suportado com custos ser deduzido mediante a aplicação de uma percentagem, calculada em função do destino ou afetação dos mesmos (pro-rata específico)

Quando se trate de custos comuns e não haja possibilidade prática de determinar a que setor(es) dizem respeito, aplicar-se-á o pro-rata geral da atividade do sujeito passivo

Associada a ambos os métodos está a ideia de que os custos específicos deverão sempre ser imputados ao setor a que digam respeito

Do exposto resulta que um sujeito passivo misto que utilize o método da afetação real

- poderá aplicar um ou mais pro-rata específicos
- de acordo com a natureza e o destino dos custos comuns dentro da sua atividade

Opção pelo Método da Afetação Real

Os sujeitos passivos que pretendam utilizar o método de afetação real deverão comunicar previamente o facto à AT

- a qual poderá impor regras de funcionamento, podendo inclusive, caso conclua que na situação concreta este método provoca distorções de concorrência impedir a sua utilização

É dada também a possibilidade à AT de obrigar o Sujeito Passivo a adotar o método de afetação real

- designadamente se exercer atividades económicas diferenciadas
- e em que a utilização do pro-rata possa ser sinónimo de distorções de tributação

Exemplo

O método da afetação real (opcional)

O sujeito passivo A... utiliza na sua empresa o método da afetação real, tendo adquirido uma máquina industrial por 10.000 € mais 2.300 € de IVA suportado

A máquina é utilizada para a realização de operações que conferem direito a dedução e para outras que não conferem aquele direito

Se admitirmos, por hipótese, que a referida máquina é utilizada em igual proporção para ambos os sectores, então o sujeito passivo deduziria 50% do IVA suportado, ou seja, 1.150 €, considerando em consequência que o custo de aquisição da máquina foi de 11.150 € (onerado com o valor do IVA que não pode ser deduzido e que, como tal, se deve considerar custo de aquisição)

O método da afetação real (obrigatório)

Empresas de Construção Civil

Operações imobiliárias, onde a dimensão das obras faz com que as vendas se não repartam com regularidade por diversos exercícios, concentrando-se, por vezes, num único ano, vendas respeitantes a obras que demoraram anos a construir

Não é fiável o pro-rata das atividades imobiliárias (Ofício-Circulado 79713, de 18/07/1989 - DSIVA)

Nos termos do artº 23, nº 3, b), CIVA (distorções significativas na tributação), é obrigatória, a partir de 1 de janeiro de 1990, a afetação real dos bens e serviços utilizados

Relativamente aos bens e serviços cuja afetação for totalmente impossível de concretizar

- deverá a dedução do imposto ser efetuada em proporção aos indicadores que se mostrarem mais justos e racionais:
 - volume de negócios, espaço ocupado, número de horas das máquinas, etc

As empresas que utilizarem um método de repartição diferente do baseado no volume de negócios anual, deverão comunicar previamente à AT

Refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados

Isentas de IVA, as refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados (artº 9, nº 36, CIVA), operações que, por não previstas no artº 20, CIVA, não conferem direito à dedução do imposto suportado para a sua realização (Ofício-circulado 53598, de 11/05/1989 - DSIVA)

As empresas com refeições aos empregados veem, face ao artº 23, nº 8, CIVA

- pelo seu elevado volume de negócios e utilizando o método do pro-rata (próximo dos 100 %), a dedução global
- outras com volume de negócios inferiores, mas com idênticos montantes de refeições fornecidas, em termos de valores absolutos, deixarão de poder exercer igual direito à dedução, por obterem um pro-rata inferior

A partir de 1 de janeiro de 1990

- obrigatória a utilização do método de afetação real por parte de todos os sujeitos passivos que, não exercendo a título principal uma atividade do setor de restauração e hotelaria
- forneçam refeições isentas nos termos do artº 9, nº 36, CIVA, e em relação às quais não foi exercida a renúncia

O método do pro-rata com as alterações recentes de aplicar a percentagem (%) aos custos comuns não distorceria significativamente face ao método de afetação real

O método do pro-rata (geral)

- aplicável quando pela natureza da atividade exercida, os inputs/custos suportados são utilizados indistintamente em atividades tributadas e não tributadas
- o IVA suportado nas aquisições (ativo fixo, inventário e outros bens e serviços) é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações (ativas) que dão lugar a dedução, traduzindo uma relação de proporcionalidade (artº 23, nº 1, CIVA)

Situações em que os bens e serviços adquiridos podem ser utilizados para efetuar, indistintamente:

- operações tributadas (com direito à dedução)
- operações isentas (isenções simples que não conferem o direito à dedução)

O método da percentagem de dedução ou pro-rata (geral)

Método geral de limitação do direito à dedução previsto no artº 23, CIVA

- a razão da escolha por tal método prende-se com o facto de ser muitas vezes impraticável efetuar a separação real dos inputs comuns, principalmente quando não se tratam de atividades económicas distintas

Pelo que estabelece o artº 23, nº 4, CIVA, o pro-rata resulta de uma fração

$$\% \text{ do pro-rata} = \frac{\text{Operações sujeitas e não isentas} + \text{operações isentas completas}}{\text{Todas as efetuadas pelo SP no âmbito da atividade económica}}$$

O quociente da fração é arredondado para a centésima superior:

- exemplo: 0,84569 será arredondado para 0,85, ou seja, 85% (artº 23, nº 8, CIVA)

Numerador:

- montante anual das operações que conferem direito à dedução (tributadas e isenções completas)

Denominador:

- montante anual de todas as operações (incluindo isentas, não sujeitas e subvenções não tributadas que não sejam subsídios de equipamento, mas dentro do conceito de atividades económicas)
- exceto
 - transmissão de bens do ativo fixo
 - operações imobiliárias com carácter acessório
 - operações financeiras
 - subsídios de equipamento não tributados

Não são tidas em conta as operações fora do conceito de atividade económica (OE 2008)

Para estas é utilizado o método de afetação real obrigatório

A percentagem de dedução a aplicar anualmente

- calculada provisoriamente com base no montante das operações efetuadas no ano anterior
- procedendo-se no fim do ano a que a mesma se refere à respetiva regularização
- a qual deverá constar da última declaração do período a que respeita

Ano em que os sujeitos passivos iniciem ou alterem a atividade

- a dedução (pro-rata provisório) poderá ser efetuada com base numa % estimada
- a qual deverá constar nas declarações de início ou de alterações (artº 31 e 32, CIVA)

Findo esse ano haverá lugar à regularização a efetuar (artº 23, nº 6 e 7, CIVA)

- o pro-rata definitivo do ano $n - 1$ será o pro-rata a ser utilizado, provisoriamente, durante o ano n
- no final do ano n estaremos em condições de calcular o pro-rata efetivo desse ano
- a diferença, do pro-rata de n para $n - 1$, se positivo, constituirá uma regularização a favor do sujeito passivo (campo 40 da declaração periódica)
- a diferença, do pro-rata de n para $n - 1$, se negativa, constituirá uma regularização a favor do Estado (campo 41 da declaração periódica)

As regularizações constam da última DP do período a que respeita (artº 23, nº 6, CIVA)

6.2 Regularizações por variações dos pro-ratas

Exemplo

O método da percentagem de dedução ou pro-rata (geral)

Método do pro-rata: dados do exercício de 2014

Pressuposto: o pro-rata definitivo de 2013 foi de 80 %

Vendas	Valor	IVA
Bens à taxa de 6%	50.000	3.000
Bens à taxa de 23%	60.000	13.800
Bens isentos (artº 9, CIVA)	40.000	
Exportações	80.000	
Bens equipamento (23%)	5.000	1.150
Subsídio recebido (IVA 23%)	10.000	2.300
Total liquidado	245.000	20.250
Compras		
Mercadorias à taxa de 6%	30.000	1.800
Mercadorias à taxa de 23%	40.000	9.200
Outros bens e serviços (23%)	10.000	2.300
Ativo fixo tangível à taxa de 23%	60.000	13.800
Total suportado	140.000	27.100

IVA deduzido durante o ano 2014:

- Mercadorias (6%): $1.800 \times 80\% = 1.440$
- Mercadorias (23%): $9.200 \times 80\% = 7.360$
- Outros bens e serviços: $2.300 \times 80\% = 1.840$
- Ativo fixo (23%): $13.800 \times 80\% = 11.040$
- Total: $27.100 \times 80\% = 21.680 \text{ €}$

Pro-rata definitivo para 2014:

$$\frac{50.000 + 60.000 + 80.000 + 10.000}{50.000 + 60.000 + 40.000 + 80.000 + 10.000} = 0,833 \approx 84\%$$

Regularização anual por cálculo do pro-rata definitivo

IVA regularizado no ano 2014:

- IVA suportado = 27.100 €
- IVA deduzido (% provisória) = $27.100 \times 80\% = 21.680$
- IVA dedutível (% definitiva) = $27.100 \times 84\% = 22.764$
- IVA regularização a favor da empresa:
 - $22.764 - 21.680 = 1.084 \text{ €}$
 - DP do último período do ano

Exemplo

(O método do percentagem de dedução ou pro-rata - geral)

O sujeito passivo A... iniciou a sua atividade no ano de 2013, tendo indicado como pro-rata “estimado” na declaração de início o valor de 75%

Admitindo, que durante o ano adquiriu os bens e serviços a seguir indicados, o montante da dedução exercida resulta o seguinte:

Operações comuns às 2 atividades	Valor líquido	IVA Suportado (taxa 23%)	IVA Dedutível (Pro-rata 75%)
Compra de materiais	300.000	69.000	51.750
Equipamento industrial	10.000	2.300	1.725
Viatura ligeira de turismo	30.000	6.900	-
Fornecimentos e serviços externos	8.000	1.840	1.380
Total	348.000	80.040	54.855

Se no ano de 2013 as operações ativas forem:

Operações ativas	Valor líquido	IVA Liquidado (taxa 23%)
Venda de mercadorias no mercado nacional	3.500.000	805.000
Venda de máquina industrial	20.000	4.600
Venda de mercadorias no mercado externo	2.000.000	-
Prestação de serviços	700.000	Isenção simples

Teremos como valor definitivo do pro-rata para o exercício de 2013

$$\frac{3.500.000 + 2.000.000}{3.500.000 + 2.000.000 + 700.000} = 0,887 \approx 89\%$$

Como o pro-rata definitivo de dedução (89%) é superior ao utilizado provisoriamente durante o ano (75%), haverá lugar a uma regularização a favor do SP na importância de 10.239,60 €

$$(80.040 - 6.900) \times 89\% - (80.040 - 6.900) \times 75\% = 73.140 \times (89\% - 75\%) = 10.239,60 \text{ €}$$

O SP deverá entregar durante o ano a diferença entre o IVA que liquidou, 809.600 € e o que pode efetivamente deduzir, 65.094,60 € (dos comuns) e o da atividade sujeita

Em 2014 o sujeito passivo utilizará provisoriamente o pro-rata de 89%, e efetuará no fim do ano o cálculo do pro-rata definitivo e os acertos a que houver lugar

Fora do conceito de atividade económica (alterações do OE 2008, Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro):

- dividendos de participações sociais, mais-valias da venda de ações e de outros títulos negociáveis, juros de obrigações, rendimentos de aplicações em fundos de investimento, juros pela concessão ocasional de crédito pelas holding com recurso aos dividendos distribuídos pelas participadas

Aplicação exclusiva aos bens e serviços de utilização mista

Consequências:

- Bens ou serviços exclusivamente afetos a operações tributadas ou isentas com direito à dedução - dedução integral
- Bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sem direito à dedução - não dedução
- Bens ou serviços exclusivamente afetos a operações fora do conceito de atividade económica - não dedução (afetação real)

Exemplo

Alterações do OE 2008 (Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro)

Sujeito passivo A, Lda realiza as seguintes operações:

- (a) Tributadas - 100.000 €
- (b) Isentas sem direito à dedução - 30.000 €
- (c) Fora do conceito de atividade económica - 20.000 €

Adquiriu um computador (IVA suportado de 100 €) que utiliza nas três atividades, 70% em (a), 10% em (b) e 20% em (c)

Cálculo do direito à dedução

Efetiva utilização nas operações (c)

- IVA não dedutível à partida: 20% de 100 = 20 €

IVA restante (80 €)

- se usar pro-rata: $100.000 \div 130.000 = 77\%$, deduz $80\% \times 77\% = 61,6$ €
- se usar afetação real deduz 70 €

6.3 Regularizações por variações de pro-ratas definitivos

Regularizações anuais por variações dos pro-rata definitivos

Os sujeitos passivos parciais têm ainda de efetuar as regularizações decorrentes de variações ulteriores do pro-rata

Enquanto as anteriores se aplicam à generalidade dos bens e serviços, as segundas são específicas dos bens do ativo fixo

Regularizações específicas do ativo fixo (artº 24, CIVA)

- os bens do ativo fixo encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no artº 24, CIVA, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate respetivamente de bens móveis ou imóveis, independentemente das respetivas taxas de amortização praticadas
 - para os bens imóveis adquiridos antes de 13 de fevereiro de 2001 o período de regularização era de 10 anos

A regularização apenas não será efetuada se:

- entre o pro-rata definitivo do ano da aquisição e o definitivo do ano em que se está a proceder à regularização
 - houver uma diferença positiva ou negativa inferior a 5 pontos percentuais
- o valor unitário do bem do ativo fixo é inferior a 2.500 €
- o período de vida útil (determinado nos termos do DR 25/2009) é inferior a 5 anos

Estão também abrangidos pela regularização do pro-rata provisório (artº 23, CIVA)

Regularizações em bens não imóveis do ativo fixo

Ano de aquisição:

- deduz pelo % provisório do ano, no final do ano, acerto definitivo (artº 23, CIVA)

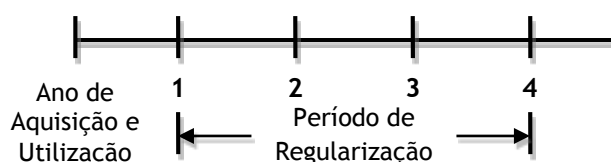
Ano de utilização e 4 anos seguintes:

- [pro-rata do ano - pro-rata do ano de aquisição]

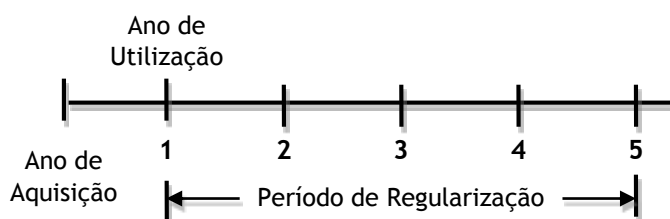
Se esta diferença for $\geq 5\%$ (em 2008 na afetação real, se a diferença superior a 250 €)

- em cada um dos 5 anos (ou 4 se ano aquisição = ano utilização):
 - diferença de IVA $\div 5$ (se positivo, a favor do Sujeito Passivo, se negativo a favor do Estado)

Não se aplica se: bens < 2.500 € ou cuja vida útil < 5 anos (DR 25/2009)



Ano de aquisição = Ano de Utilização



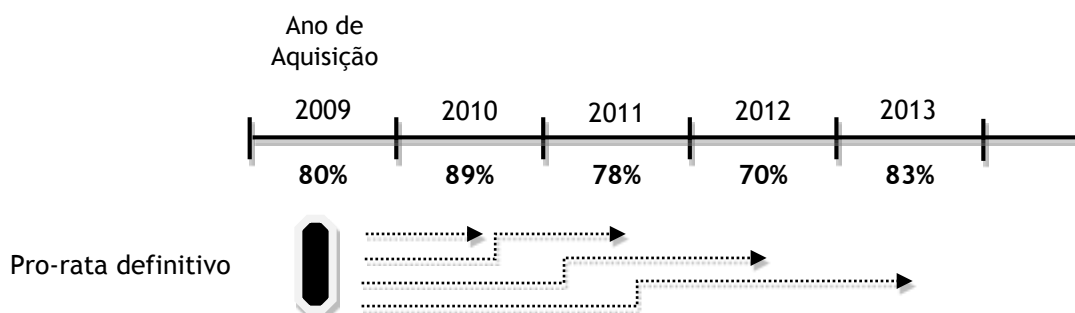
Ano de aquisição < Ano de Utilização

Regularizações específicas do imobilizado (artº 24, CIVA)

Exemplo

Regularizações em bens não imóveis do ativo imobilizado

Bem adquirido em 2009 por 10.000 € + IVA suportado de 2.100 €



Exemplo

Regularizações específicas do imobilizado (artº 24, CIVA)

$$\text{Ano 2010} \quad \frac{(2.100 \times 89\%) - (2.100 \times 80\%)}{5} = \frac{1.869 - 1.680}{5} = 37,80 \text{ €}$$

Regularização a favor da empresa

Ano 2011

Não há lugar a qualquer regularização

Diferença dos pro-ratas inferior a 5% (2%)

$$\text{Ano 2012} \quad \frac{(2.100 \times 70\%) - (2.100 \times 80\%)}{5} = \frac{1.470 - 1.680}{5} = -42,00 \text{ €}$$

Regularização a favor do Estado

Ano 2013

Não há lugar a qualquer regularização

Diferença dos pro-ratas inferior a 5% (3%)

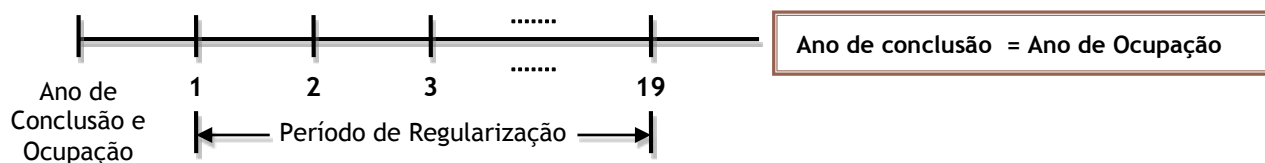
Regularizações anuais por variações dos pro-rata definitivos

Regularizações em despesas de investimento em imóveis

Investimento em imóveis sujeitos a IVA (artº 23, CIVA: igual ao anterior)

Ano de ocupação = ano de conclusão

- 19 anos seguintes (9 antes de 2001)
- Regularização: Diferença de IVA ÷ 20
 - passou de 10 para 20 anos, a partir de 13 de fevereiro de 2001 (DL 31/2001)



Transmissão de bens do ativo fixo no período de regularização

- estão sujeitas a IVA, sendo este imposto calculado segundo as regras gerais
- ou beneficiam da isenção consignada no artº 9, nº 32, CIVA
- ou beneficiam da não sujeição do artº 3, nº 4, CIVA

A isenção do artº 9, nº 32, CIVA, verifica-se nos casos em que ocorra qualquer das seguintes circunstâncias (Ofício-circulado 62.326, de 15.07.1987, do SIVA):

- bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução
- bens cuja aquisição ou afetação com exclusão do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, CIVA, bem como imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento

Regularizações anuais por variações dos pro-rata definitivos

Transmissão de bens do ativo fixo no período de regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Bens não imóveis

- regulariza de uma vez, pelo período ainda não decorrido
- considera-se que os bens estão afetos a atividade sujeita

Pro-rata 100%

Bens imóveis

- transmissão isenta pelo artº 9, nº 30, CIVA
- considera-se bens afetos a atividade isenta

Pro-rata 0%

Regularização: sempre no último período do ano

Destino diferente, durante o período de regularização (artº 24, nº 6, CIVA)

Despesas de investimento em bens imóveis

Regularização de uma só vez, se

- sujeito passivo passar a realizar exclusivamente operações isentas sem direito a dedução (alteração de atividade, imposição legal, não renovação de opção ...)
- ou imóvel passe a ser objeto de locação isenta pelo artº 9, nº 29, CIVA
- IVA deduzido até ao ano conclusão
- divisão por 20 e multiplicação pelo nº anos ainda não decorridos, a favor do Estado

DP do último período do ano

Investimentos financeiros em imóveis

As transmissões de terrenos e recursos naturais e de edifícios e outras construções constituem operações sujeitas a IMT (isenção do artº 9, nº 30, CIVA)

No entanto, o alienante pode ter deduzido IVA na aquisição de tais bens

- caso de terem sido construídos pelo próprio para o seu ativo fixo ou terem sido adquiridos a terceiros com renúncia à isenção do artº 12, nº 5, CIVA
- para serem destinados à realização de operações sujeitas a IVA, ou para serem destinados a rendimento, mas, neste caso, quando o arrendatário for outro Sujeito Passivo e tenha havido renúncia à isenção do artº 12, nº 4, CIVA

Caso tenha sido deduzido IVA na aquisição destes bens, a sua transmissão durante o período de regularização, implicará a regularização das deduções efetuadas, calculada em função do número de anos que ainda falta decorrer até ao fim desse período

- ressalva-se a hipótese dos bens alienados com renúncia à isenção do artº 12, nº 5, CIVA
- neste caso, ao valor de alienação do imóvel será acrescido o IVA que lhe corresponder, mas não terá de ser efetuada a regularização antes referida

Outros investimentos financeiros

- as alienações de outros investimentos financeiros, que não investimentos em imóveis, constituirão, normalmente, operações isentas de IVA, nos termos do artº 9, nº 27, CIVA

Transmissões de viaturas que integrem o ativo fixo tangível das empresas

Os transmitentes não liquidam IVA pela sua alienação, por estar isenta pelo artº 9, nº 32, CIVA

- se adquiriu a viatura em estado de novo e a mesma esteve excluída do direito à dedução porque foi afeta a um setor de atividade isento
- se adquiriu a viatura em estado de novo e a mesma esteve excluída do direito à dedução pelo artº 21, nº 1, a), CIVA, por ser uma viatura de turismo

Os transmitentes terão de liquidar IVA pela sua alienação

- se adquiriu a viatura, em estado de novo ou de uso, e o IVA suportado na aquisição, evidenciado na respetiva fatura de compra, é dedutível, por estar em causa uma viatura ligeira não qualificada como de “turismo” pelo artº 21, nº 1, a), CIVA

Os transmitentes terão de liquidar IVA pela sua alienação

- se adquiriu a viatura em estado de usada, mas não suportou imposto (IVA ou IVVA) na sua aquisição, quer porque a adquiriu isenta nos termos do artº 9, nº 32, CIVA, quer porque a adquiriu a um particular
- se adquiriu a viatura em 2ª mão a negociante do ramo, que efetuou a liquidação do IVA de conformidade com o regime estabelecido no DL 199/96, de 18 de outubro, mas não pôde deduzir o IVA que onerou o preço de compra, por não ter sido evidenciado na fatura

Aplicação do artº 24 e do artº 26, CIVA, a qualquer entidade

Normalmente associa-se o artº 24, CIVA, aos sujeitos passivos mistos

- o artº 24, nº 5, CIVA, aplica-se a qualquer entidade enquadrada no regime normal do IVA, seja qual for o âmbito do seu direito à dedução

Nos casos de transmissão de bens durante o período de regularização, esta será efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido

- considerando-se que tais bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização

Se a transmissão for isenta de IVA pelo artº 9, nº 30 e 32, CIVA

- considera-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo efetuar-se a respetiva regularização

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa

- o CIVA consagra, de um modo geral, a tributação do chamado “autoconsumo externo”
- disposições constantes do artº 3, nº 3, f), CIVA, e do artº 4, nº 1, a) e b), CIVA
 - considera-se haver transmissão tributável nestes casos, desde que tenha sido deduzido o IVA a montante na aquisição desses bens ou dos elementos que os constituem
 - tal tributação justifica-se não apenas pelo facto de estarmos perante um imposto de consumo mas ainda pela necessidade de evitar fugas fáceis

Regularizações a efetuar

Nos imóveis, optou-se por impor a obrigação de regularizar as deduções inicialmente feitas, em vez de presumir a ocorrência de operações tributáveis

- a não utilização, durante o período de regularização, por um ou mais anos civis completos, de um imóvel relativamente ao qual houve dedução do IVA, origina, pelo artº 26, nº 1, CIVA, a regularização anual de 1/20 da dedução efetuada
- no caso de cessação da atividade (artº 26, nº 2, CIVA), justifica-se pela necessidade de a situação fiscal do Sujeito Passivo ficar encerrada, a regularização de uma só vez, pelo período ainda não decorrido

Exemplo

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa

A empresa A, que se dedica ao fabrico de calçado, construiu, em terreno seu, um pavilhão destinado a servir de armazém, que começou a ser utilizado para esse fim em 2009, ano da sua conclusão

- teve direito à dedução da totalidade do IVA suportado com esse investimento

Se a empresa A, alienar esse pavilhão à empresa B em Abril de 2013, não renunciando relativamente a essa venda à isenção prevista no artº 9, nº 30, CIVA, apesar de tal lhe ser permitido pelo artº 12, nº 5, CIVA

- aplica-se a esta transmissão o artº 24, nº 5, CIVA, tendo a empresa A de regularizar 16/20 do IVA deduzido dos custos de construção do pavilhão

A única forma de evitar esta regularização era renunciar à isenção, cumprindo os formalismos previstos no artº 12, nº 5 a 7, CIVA

- neste caso, obtido o certificado emitido pela AT
- haveria IVA sobre o preço estabelecido para a transmissão
- mas não haveria lugar à regularização antes referida

Despesas de investimento em bens imóveis

Regularizações do IVA suportado

Durante o período de regularização (artº 25, nº 1, CIVA)

- Se a empresa passe a praticar operações que conferem direito à dedução, por alteração de atividade ou imposição legal (regularização a favor da empresa)
- IVA deduzido até ano conclusão, divisão por 20 e multiplicação pelo nº anos que faltem até final do período de regularização
- DP do período em que ocorrer o facto

Regularizações do IVA suportado

Afetação do imóvel de setor isento a setor sujeito (artº 25, nº 3, CIVA)

- regularização a favor da empresa
 - IVA suportado até ano conclusão
 - divisão por 20 e multiplicação pelo nº anos que faltem até final do período de regularização
- se em Regime de Afetação Real
- DP do período em que ocorrer o facto

Após locação isenta, com regularização por destino diferente, volte a ser utilizado em operações com direito a dedução (artº 25, nº 4, CIVA)

- regularização a favor da empresa
 - IVA suportado até ano conclusão, divisão por 20 e multiplicação pelo nº anos que faltem até final do período de regularização
- DP do período em que ocorrer o facto

Não utilização do imóvel em fins da empresa (artº 26, nº 1, CIVA)

- 1 ano ou mais anos civis completos
- se houve dedução inicial do IVA
- regularização anual (1/20)
 - IVA deduzido até ano conclusão, divisão por 20
- DP do último período do ano em que ocorra 1 ano civil completo

O artº 26, CIVA, pode-se aplicar a bens não imóveis

Exemplo (Despesas de investimento em bens imóveis)

X, LDA, Sujeito Passivo Misto, construiu no seu terreno, em 2013, um pavilhão destinado a armazém, tendo sido utilizado ainda em 2013

- recurso a serviços de empreitada: 100.000 €

Adquirente dos serviços no imóvel

- aplica o Método da Percentagem de Dedução (Pro-rata)
 - Pro-rata Provisório (2013): 90% e Pro-rata Definitivo (2013): 88%

Pela inversão do sujeito passivo:

- Liquidação: $100.000 \times 23\% = 23.000 \text{ €}$ Dedução: $23.000 \times 90\% = 20.700 \text{ €}$

Exemplo: Despesas de investimento em bens imóveis

Regularização anual por cálculo do pro-rata definitivo (artº 23, nº 6, CIVA)

X, LDA, adquirente do serviço de construção

Como % Definitiva < % Provisória

- 88% < 90%

Regularização a favor do Estado na DP do último período de 2012

- $23.000 \times (88\% - 90\%) = -460 \text{ €}$
- o IVA dedutível em 2012: $20.700 - 460 = 20.240 \text{ €}$

Regularizações anuais por variação de pro-ratas definitivos (artº 24, nº 2, CIVA)

Regularizações durante 19 anos (até 2031)

Supondo Pro-ratas definitivos em:



Ano	%
2013	94%
2014	85%
2015	81%

Ano 2013

Como % Definitiva (2013) > % Definitiva (2012) (diferenças ≥ 5%)

Regularização a favor da Empresa

$$\frac{23.000 \times (94\% - 88\%)}{20} = 69 \text{ €}$$

- na DP do último período de 2012

Ano 2014

Como diferença entre % Definitiva (2014) e % Definitiva (2012) < 5%

- não se faz qualquer regularização | 85% - 88% | = 3%

Ano 2015

Regularização a favor do Estado

$$\frac{23.000 \times (81\% - 88\%)}{20} = -80,5 \text{ €}$$

- na DP do último período de 2015

Transmissão de bens do imobilizado no período de regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Ano 2014

E se alienação do imóvel (isenção do artº 9, nº 30, CIVA) por 400.000 €

Regularização a favor do Estado na DP do último período de 2014

Número de anos até final do período de regularização: 18 anos

$$\frac{-20.240 \times 18}{20} = -18.216 \text{ €}$$

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa (artº 26, nº 1, CIVA)

Ano 2014

E se deixar de ser utilizado para o fim quer havia sido construído

No final de 2014 não regulariza nos termos do artº 26, CIVA

- pois não se trata de 1 ano completo em fins diferentes

No entanto, deveria fazer a regularização do artº 24, nº 2, CIVA

- mas, não há lugar a regularização pois a diferença de pro-ratas < 5%

Exemplo

Despesas de investimento em bens imóveis

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa (artº 26, nº 1, CIVA)

Ano 2015

Deixou de ser utilizado para o fim que havia sido construído em 2014

Se continuar em 2015, regularização a favor do Estado do artº 26, CIVA

- e durante todos os anos em que subsistir esta situação: $\frac{-20.240}{20}$
- não há lugar a regularização do artº 24, nº 2, CIVA $\frac{-20.240}{20} = -1.012 \text{ €}$

Exemplo

Despesas de investimento em bens imóveis

Adquirente do serviço com direito total à dedução do IVA

X, LDA, construiu no seu terreno, em 2012, um pavilhão destinado a armazém, tendo sido utilizado ainda em 2012

- serviços de empreitada: 100.000 €

Adquirente dos serviços no imóvel (Sujeito Passivo Normal)

Pela inversão do sujeito passivo:

- Liquidação: $100.000 \times 23\% = 23.000 \text{ €}$
- Dedução: 23.000 €

Transmissão de bens do imobilizado no período de regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Ano 2014

Alienação do imóvel (isenção do artº 9, nº 30, CIVA) por 400.000 €

Regularização a favor do Estado na DP do último período de 2014

Número de anos até final do período de regularização: 18 anos

$$\frac{-23.000 \times 18}{20} = -20.700 \text{ €}$$

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa (artº 26, nº 1, CIVA)

Ano 2014

Deixa de ser utilizado para o fim que havia sido construído

No final de 2014 não regulariza nos termos do artº 26, CIVA, pois não se trata de 1 ano completo em fins diferentes

Ano 2015

Se persistir a situação, regularização a favor do Estado: $\frac{-23.000}{20} = -1.150 \text{ €}$

6.4 Os sujeitos passivos mistos e os subsídios

Os sujeitos passivos mistos (ou com operações fora do campo de aplicação do imposto), apenas têm direito à dedução de uma parte do IVA que suportam a montante

Muitas das situações em que o direito à dedução é limitado

- resultam da obtenção de subsídios
- daí que se revele importante proceder ao enquadramento dos subsídios (ou subvenções) em termos de IVA

Subvenções incluídas no valor tributável

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto incluirá: (artº 16, nº 5, c), CIVA)

- 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 dos serviços prestados
- e sejam fixadas anteriormente à realização das operações

Subsídios à exploração

As subvenções atribuídas para melhorar a posição económica das empresas (cobertura de défices, responsabilização por parte das despesas gerais de exploração, criação de postos de trabalho), uma vez que não são calculadas com referência a preços ou quantidades vendidas, não se ajustam ao artº 16, nº 5, c), CIVA

Consequentemente, integram a categoria de “subvenções não tributadas”

- no caso dos subsídios para a criação de postos de trabalho e formação profissional, aconselhável a opção pelo método da afetação real, pois os gastos relacionados com tais subsídios (gastos com o pessoal) não contêm IVA
- em 2008, tal inclusão só pode abranger os “sujeitos passivos mistos”, não se aplicando aos “sujeitos passivos integrais” que recebam essas subvenções

Subsídios de investimento

As “subvenções de investimento” destinadas a custear capital fixo

- designadamente subsídios de equipamento
 - quer os afetos ao financiamento de um investimento num bem determinado
 - quer as dotações globais de equipamento
 - pela sua própria natureza e princípio que lhe dá origem
- são sempre de considerar como subvenções não tributadas

Para efeitos de cálculo do pro-rata

Subsídios de exploração:

- diretamente ligados aos preços, incluídos no numerador e no denominador
- não diretamente ligados aos preços, apenas são incluídos no denominador

Subsídios de equipamento

- não são incluídos nem no numerador nem no denominador da fração

Os efeitos cumulativos originados pela não tributação deste tipo de subvenções podiam ser eliminados através da renúncia à isenção até 2007 (artº 16, nº 7, CIVA, revogado pelo OE 2008)

Novas regras para a determinação do direito à dedução

Entrada em vigor: 1 de janeiro de 2008

- artº 52, Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro
- Ofício 30103, de 23 de abril de 2008, DS IVA

Bens e serviços de utilização mista

Os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica, prevista no artº 2, nº 1, a), CIVA

- que confere direito a dedução
- com atividades económicas que não conferem esse direito
- ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica

Bens e serviços de utilização mista

Confere direito à dedução integral o IVA suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações

- que, integrando o conceito de atividade económica
- sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos do artº 20, nº 1, b), II, CIVA

Exemplo

Um sujeito passivo, no âmbito de um processo de aquisição de uma participação financeira em outra empresa, contratou os serviços de assessoria jurídica de um escritório de advogados

Uma vez que a mera detenção de participações sociais não constitui uma atividade económica para efeitos de IVA

- o IVA associado aos inputs que permitiram a sua detenção não é suscetível de ser deduzido

Alguns critérios a utilizar para efeitos do artº 23, nº 2, CIVA

Deve determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem de atividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objetivos (afetação real)

- A área ocupada
- O número de elementos do pessoal afeto
- A massa salarial
- As horas-máquina
- As horas-homem

O IVA em atividades não económicas

Um sujeito passivo adquire um computador por 1.800 € suportando 414 € de IVA

A sua efetiva utilização, determinada com recurso a um critério objetivo, foi de 70% para as operações que constituem atividades económicas para efeitos de IVA, isto é, operações sujeitas que conferem direito a dedução e 30% para operações que não se enquadram no conceito de atividade económica

- o IVA dedutível da sociedade é, neste caso, $(414 \times 70\%) = 289,80 \text{ €}$

X, Lda, adquire bens e serviços para utilização mista em operações decorrentes de atividades económicas sujeitas a IVA que conferem direito a dedução e em operações não decorrentes de atividades económicas

A efetiva utilização das instalações afetas às operações que conferem direito a dedução determinada com recurso a um critério objetivo, representou 1/5 da área total, sendo demonstrado ser essa a chave de repartição mais representativa para efeitos da aferição do direito a dedução

Em consequência, na imputação das despesas de utilização mista à atividade que confere direito a dedução e correspondente IVA dedutível (eletricidade, água, telefone, trabalhos de construção, ...), o sujeito passivo utilizará o coeficiente de 20% (1/5)

Exemplo (Regularizações anuais do artº 23, nº 6, CIVA)

Y, Lda utiliza o método da afetação real, e adquiriu uma máquina industrial por 10.000 € (IVA = 2.300 €)

A máquina é utilizada para a realização de operações que conferem direito a dedução e para outras que não conferem aquele direito

Quando da aquisição o SP admitiu que a referida máquina iria ser utilizada em igual proporção para ambos os tipos de atividade, deduzindo 50% do imposto suportado (1.150 €)

No de fim do ano, e de acordo com os elementos existentes e de base demonstrável, concluiu-se que o grau de utilização efetiva da máquina em operações sujeitas ao imposto e dele não isentas foi apenas de 27%

Correção ao IVA previamente deduzido, consubstanciada numa regularização de IVA a favor do Estado de 529 € $(1.150 - 27\% \times 2.300)$

Exemplo (Regularizações anuais do artº 24, nº 4, CIVA)

Em fevereiro de 2009 foi adquirida por um sujeito passivo, e entrou em funcionamento nesse ano, uma máquina industrial no valor de 100.000 €, com IVA suportado de 21.000 €, e cujos níveis de utilização em operações que concedem direito a dedução são os seguintes:

- Provisório em fevereiro de 2009: 79%

Definitivos:

- Em Dezembro de 2009: 80%
- Em Dezembro de 2010: 85%
- Em Dezembro de 2011: 90%
- Em Dezembro de 2012: 79%
- Em Dezembro de 2013: 76%

Em fevereiro de 2009 deduz IVA no valor de 16.590 € e em Dezembro desse ano deduz, complementarmente, 210 € $(80\% \times 21.000 - 16.590)$

Total de IVA deduzido em 2009: 16.800 €

Ano	IVA dedutível	Diferença	Regularização
2010	17.850 €	$16.800 - 17.850 = -1.050 \text{ € (Empresa)}$	-210 €
2011	18.900 €	$16.800 - 18.900 = -2.100 \text{ € (Empresa)}$	-420 €
2012	16.590 €	$16.800 - 16.590 = 210 \text{ € (Estado)}$	0 €
2013	15.960 €	$16.800 - 15.960 = 840 \text{ € (Estado)}$	168 €

Só em 2012 não haverá regularização uma vez que o valor da diferença do IVA dedutível é inferior a 250 €

Caso Prático (Afetação real - artº 23, nº 1, a) e nº 2, CIVA)

A empresa Xis, Lda efetua operações que conferem direito a dedução, sem direito a dedução e fora do conceito da atividade económica

Ano N

Adquiriu os seguintes bens com utilização nas 3 atividades:

- Móvel M_1 de valor superior a 2.500 € e período de vida útil > 5 anos: IVA suportado 3.000 €
- Computadores: IVA suportado 2.000 €

Utilização da Afetação Real, com base em critérios objetivos (horas-homem)

Aquando da aquisição (percentagens provisórias com base em critérios objetivos)

- Horas estimadas no ano (previsíveis): 1.000 h
- 50% Tributadas com direito a dedução (500 h), 25% Isentas sem direito a dedução (250 h) e 25% Fora do conceito de atividade económica (250 h)
- IVA deduzido no ano N (provisoriamente): $50\% \times (3.000 + 2.000) = 2.500 \text{ €}$

No final do ano, valores definitivos (artº 23, nº 6, CIVA)

- Horas efetivas no ano (definitivas): 1.200 h
- 45% Tributadas com direito a dedução (540 h), 25% Isentas sem direito a dedução (300 h) e 30% Fora do conceito de atividade económica (360 h)

Regularização do IVA:

- IVA deduzido provisoriamente: **2.500 €**
- IVA que deveria ter sido deduzido: $45\% \times (3.000 + 2.000) = 1.350 + 900 = 2.250 \text{ €}$

Regularização a favor do Estado: **250 €** ($2.500 - 2.250$)

Regularização das deduções relativas a bens do ativo imobilizado - artº 24, nº 4, CIVA

Ano N+1 (Móvel M_1)

Afetação real com base em critérios objetivos (horas-homem)

- 55% Tributadas com direito a dedução, 20% Isentas sem direito a dedução e 25% Fora do conceito de atividade económica

IVA a regularizar:

Verifica-se uma diferença entre a afetação real no ano N (Móvel M_1 de valor superior a 2.500 € e período de vida útil > 5 anos) e no ano N+1, de IVA dedutível para mais superior a 250 €, pelo que se deve efetuar a seguinte regularização:

- Total do IVA deduzido no ano N: 1.350 € ($3.000 \times 45\%$)
- IVA dedutível no ano N+1: 1.650 € ($3.000 \times 55\%$)
- Diferença: 300 € (superior a 250 €)

Logo regulariza: **60 € a favor da Empresa** ($300 \div 5$)

Ano N+2, N+3 e N+4 (Móvel M_1)

Se nos anos N+2, N+3 e N+4, tivermos percentagens de utilização, em operações que conferem o direito à dedução de 60%, 53% e 36%, as regularizações são as seguintes:

Ano	IVA dedutível	Diferença	Regularização
N+2	1.800 € ($3.000 \times 60\%$)	$1.350 - 1.800 = -450 \text{ €}$ (Empresa)	-90 € ($450 \div 5$)
N+3	1.590 € ($3.000 \times 53\%$)	$1.350 - 1.590 = -240 \text{ €}$ (Empresa)	0 € (a)
N+4	1.080 € ($3.000 \times 36\%$)	$1.350 - 1.080 = 270 \text{ €}$ (Estado)	54 € ($270 \div 5$)

(a) Não regulariza (diferença < 250€)

Caso Prático (Afetação real/pro-rata - artº 23, nº 1, a) e b) e nº 2, CIVA)

A empresa Xis, Lda efetua operações que conferem direito a dedução, sem direito a dedução e fora do conceito da atividade económica

Ano N

Adquiriu os seguintes bens com utilização nas 3 atividades:

- Móvel M₁ de valor superior a 2.500 € e período de vida útil > 5 anos: IVA suportado 3.000 €
- Computadores: IVA suportado 2.000 €

Utilização do Pro-rata (afetação real para operações fora da atividade económica)

Aquando da aquisição (pro-rata provisório): 60% (definitivo de N-1)

- Fora do conceito de atividade económica: 25% (percentagem provisória)
- IVA deduzido no ano N (provisoriamente): $(5.000 - 25\% \times 5.000) \times 60\% = 3.750 \times 60\% = 2.250 \text{ €}$

Operações realizadas até ao final do ano, valores definitivos

- Tributadas (550.000 €), isentas sem direito a dedução (450.000 €) e fora do conceito de atividade económica (250.000 €)
- Pro-rata definitivo: **55%** $(550.000 \div 1.000.000)$ (artº 23, nº 6, CIVA)
- Fora do conceito de atividade económica: 20% $(250.000 \div 1.250.000)$

Regularização do IVA:

- IVA deduzido provisoriamente: **2.250 €**
- IVA que deveria ter sido deduzido: $(5.000 - 20\% \times 5.000) \times 55\% = 2.200 \text{ €}$

Regularização a favor do Estado: **50 €** $(2.250 - 2.200)$

Regularização das deduções relativas a bens do ativo imobilizado - artº 24, nº 1 e 3, CIVA

Ano N+1 (Móvel M₁)

Operações realizadas no ano N+1

- Tributadas (650.000 €), isentas sem direito a dedução (350.000 €) e fora do conceito de atividade económica (250.000 €)
- Pro-rata definitivo: **65%** $(650.000 \div 1.000.000)$ (artº 23, nº 6, CIVA)

IVA a regularizar:

Verifica-se uma diferença entre o pro-rata do ano N (Móvel M₁) e o do ano N+1, em valor absoluto superior ou igual a 5%, pelo que se deve efetuar a seguinte regularização:

- Total do IVA deduzido no ano N: 1.320 € $[(3.000 - 20\% \times 3.000) \times 55\%]$
- IVA dedutível no ano N+1: 1.560 € $[(3.000 - 20\% \times 3.000) \times 65\%]$
- Diferença: 240 € (diferença de pro-ratas $\geq 5\%$)

Logo regulariza: **48 € a favor da Empresa** $(240 \div 5)$

Ano N+2, N+3 e N+4 (Móvel M₁)

Se nos anos N+2, N+3 e N+4, tivermos pro-ratas definitivos de 62%, 53% e 45%, as regularizações são as seguintes (o pro-rata do ano N foi de 55%):

Ano	IVA dedutível	Diferença	Regularização
N+2	1.488 € $(2.400 \times 62\%)$	$1.320 - 1.488 = -168 \text{ € (Empresa)}$	-33,6 € $(168 \div 5)$
N+3	1.272 € $(2.400 \times 53\%)$	$1.320 - 1.272 = 48 \text{ € (Estado)}$	0 € (a)
N+4	1.080 € $(2.400 \times 45\%)$	$1.320 - 1.080 = 240 \text{ € (Estado)}$	48 € $(240 \div 5)$

(a) Não regulariza (diferença < 5%)

7. Situações de Inversão do Sujeito Passivo

7.1 Contratos de Construção e Atividades Imobiliárias

Atual regime de ingresso e permanência na atividade da construção (DL 12/2004, de 9 de janeiro)

- estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção
 - Portarias 14/2004, 15/2004, 16/2004, 18/2004 e 19/2004, de 10 de janeiro
 - Portaria 994/2004, de 5 de agosto
 - Portaria 1300/2005 e 1308/2005, de 20 de dezembro

As empresas habilitadas [Instituto da Construção e do Imobiliário (INCI)]

- alvará
 - documento emitido pelo INCI que permite ao seu titular executar determinados trabalhos de construção enquadráveis nas habilitações no mesmo relacionadas
 - válido por um período máximo de 12 meses, caducando no dia 31 de janeiro, se não for revalidado
- título de registo
 - documento que habilita a empresa a realizar determinados trabalhos enquadráveis nas subcategorias constantes da Portaria 14/2004, de 10 de janeiro, quando o valor dos mesmos não exceda 10% do limite fixado para a classe 1 (15.000 €)
 - válido por um período de 5 anos e revalidado por idênticos períodos

Tipos de atividade imobiliária

A construção de imóveis para venda	pelo construtor, constitui uma operação tributável, mas isenta de IVA por se tratar de uma operação sujeita a IMT
A aquisição de imóveis para venda (revenda)	a aquisição e a venda estão isentas de IVA
Construção para terceiros por encomenda	prestação de serviços de construção civil de obras públicas ou privadas tributado no regime normal do IVA
Atividades que conferem direito à dedução e outras que não conferem direito à dedução (sujeitos passivos mistos)	empresas de construção que exercem simultaneamente uma atividade sujeita que confere direito à dedução e outras atividades que não conferem esse direito

A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Serviços de Construção Civil

Alteração das regras de tributação do IVA no setor da construção civil

- Inversão do sujeito passivo (“reverse-charge”)
- Entrada em vigor: 1 de abril de 2007
 - DL 21/2007, de 29 de janeiro, Diretiva 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de julho (altera 6ª Diretiva), Ofício 30101, de 24 de maio de 2007, DSIVA

O DL 12/2004 não condiciona a aplicação do artº 2, nº 1, j), CIVA

- não exigência de Alvará ou Título de Registo para aplicação do Regime

Sujeitos passivos do IVA pela aquisição desses serviços (artº 2, nº 1, j), CIVA)

- sujeitos passivos com sede em Portugal (artº 2, nº 1, a), CIVA)
- pratiquem operações com direito à dedução total ou parcial
- adquirentes de serviços de empreitada de construção civil

Adquirente dos serviços liquida e entrega o IVA devido

- sem prejuízo do direito à dedução (artº 19 a 26, CIVA)

Serviços de construção civil

- todos os que tenham por objeto a realização duma obra ...
- todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis
- bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada

Conceito que foi retirado da definição de obra do DL 12/2004

Lista exemplificativa de serviços anexa ao Ofício 30101

- Anexo I - Lista exemplificativa de serviços a que se aplica a regra de inversão
- Anexo II - Lista exemplificativa de serviços a que não se aplica a regra inversa

Serviços de construção civil

- remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis
- serviços em “regime de empreitada ou subempreitada”
- referência meramente indicativa e não restritiva
- todos os que tenham por objeto a realização de uma obra

Faturas:

- menção “IVA devido pelo adquirente” (artº 36, nº 13, CIVA)
- IVA devido pelo adquirente liquidado na fatura do prestador

Liquidação na faturação dos serviços de construção civil

O IVA deve ser liquidado na própria fatura recebida do prestador ou em documento interno

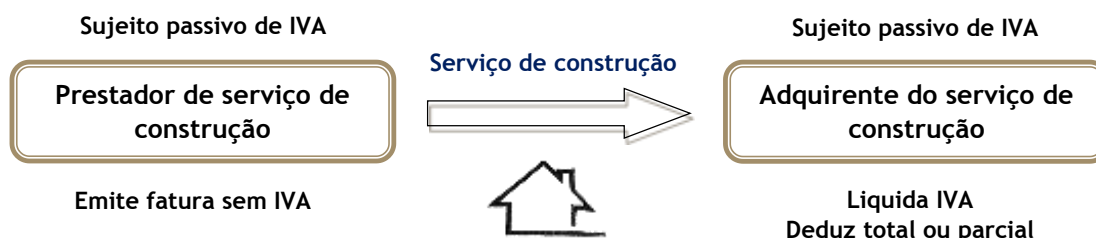
- em documento interno que, para o efeito, deverá fazer menção à fatura original
- no caso de não recebimento da fatura, subsiste a obrigação de autoliquidação
- devendo a mesma fazer-se em documento interno
- mantendo-se o direito à dedução do IVA autoliquidado, nos termos gerais do Código do IVA

Condições para que se verifique a inversão do sujeito passivo

Ao nível do Sujeito Passivo adquirente é necessário que se verifiquem

- pessoas singulares ou coletivas referidas no artº 2, nº 1, a), CIVA, isto é, que de um modo independente exerçam com continuidade, atividades de natureza comercial, industrial e de prestação de serviços
- disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional
- pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto (que não pratiquem exclusivamente operações isentas, do artº 9, CIVA e artº 53, CIVA)
- sejam adquirentes de serviços de construção civil
- adquiram os serviços em regime de empreitada ou subempreitada

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção



Serviços de construção ou outros com ela relacionados e necessários à sua realização, bem como materiais ou outros bens

Menor risco para o Estado pela não entrega do IVA
Sem custos financeiros para o adquirente, embora regularizações
Aumento dos processos de pedidos de reembolso pelos empreiteiros

Não há inversão do sujeito passivo

Situações em que não se verifica a regra de inversão

- a mera transmissão de bens (sem a instalação ou montagem por parte ou por conta do fornecedor do bem)
- os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, que não estejam ligados com caráter de permanência ao imóvel
- que possam ser facilmente desmontáveis e que conservem as suas características individuais
- sendo suscetíveis de aplicar (colocar) em qualquer outro lugar sem que sejam desvirtuadas as suas características

Faturação por terceiro de serviços

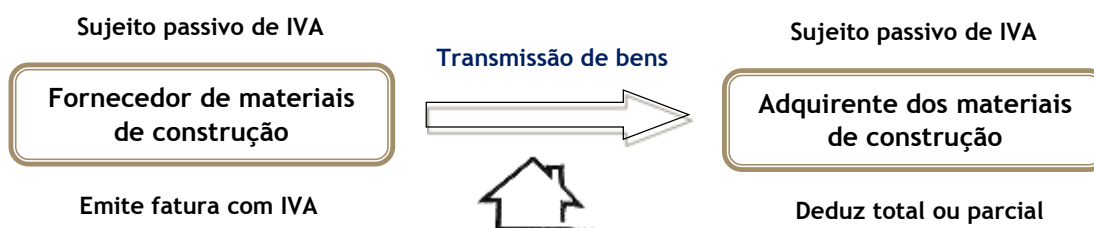
- ao prestador (empreiteiro) se serviços que não construção

Entregas de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda

Transmissão de bens com instalação

- entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou (artº 3, nº 3, e), CIVA)
- a instalação ou montagem de elevadores, de sistemas de ar condicionado, de portas e janelas, de sistemas de vídeo vigilância ou de outros móveis, em que os materiais são fornecidos por quem os monta ou instala, consideram-se, para efeitos de IVA, como um serviço
- abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo

Não há inversão do sujeito passivo nas transmissões de bens



A faturação de serviços acessórios diretos ao empreiteiro (indiretos em relação ao dono da obra) e os que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção (Anexo II do Ofício 30101)

O fornecimento de materiais (incluindo instalação sem transformação)

- não abrangidos pelas normas de inversão

O DL 12/2004 não condiciona a aplicação do artº 2, nº 1, j), CIVA

- não exigência de Alvará ou Título de Registo para aplicação do Regime

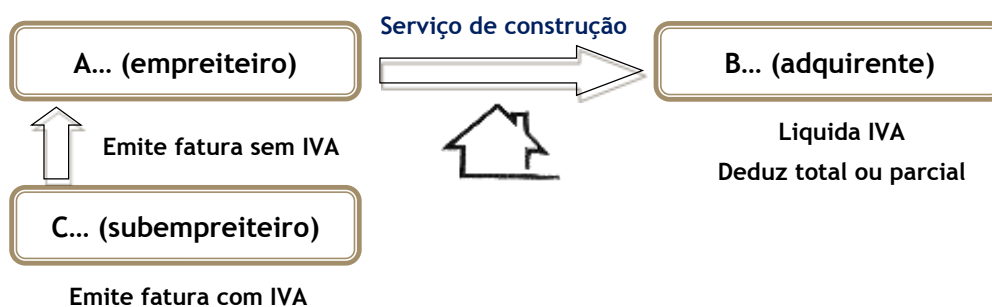
Exemplo

Inversão do sujeito passivo

A... efetua serviços de reparação a B..., subcontractando serviços de colocação de andaimes a C... (serviço acessório direto à construção prestado ao empreiteiro)

Quando A... fatura B..., independentemente de faturar separadamente, ou não, os serviços de colocação de andaimes, está-se na presença de uma inversão do sujeito passivo, cabendo a B... autoliquidar o IVA

No entanto, na faturação de C... a A..., referente à colocação de andaimes, cabe a C..., nos termos gerais, faturar o IVA que se mostre devido (Anexo II do Ofício)



Exemplo

Não há inversão do sujeito passivo

Um arquiteto fatura o projeto diretamente ao dono da obra, SP de IVA, sem intermediação do empreiteiro, deve ou não liquidar IVA ?

E se o arquiteto faturar diretamente ao empreiteiro, englobando este o serviço de arquitetura no valor global, a faturar ao dono da obra ?

- os serviços de arquitetura, faturados pelo arquiteto, nunca estão abrangidos pela regra de inversão, quer sejam prestados ao dono da obra quer ao empreiteiro
- a faturação dos serviços de arquitetura pelo empreiteiro, sendo o adquirente sujeito passivo de IVA com direito à dedução, total ou parcial, sujeita à regra de inversão

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção

Só há lugar à regra de inversão

- se adquirente sujeito passivo sediado ou com estabelecimento estável ou domicílio em Portugal
- que pratique operações total ou parcialmente dedutíveis

Não há lugar à regra de inversão

- se adquirente não sujeito passivo
- se sujeito passivo exclusivamente com operações isentas (não previstas no artº 20, nº 1, b), CIVA, e abrangidas pelo artº 9 ou artº 53, CIVA)
- se sujeito passivo só porque efetua aquisições intracomunitárias (artº 2, nº 1, c), RITI, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público)

Adquirentes sujeitos passivos mistos

- pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito
- independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afetação real ou pro-rata)
- há lugar à inversão do sujeito passivo

Estado, Autarquias, Regiões Autónomas ou outras pessoas coletivas de direito público

- se sujeitos passivos porque praticam operações não enquadradas no exercício dos seus poderes de autoridade (artº 2, nº 2, CIVA) ou que exerçam certas atividades do artº 2, nº 3, CIVA (telecomunicações, distribuição de água, transporte de bens, prestação de serviços portuários ...)
- só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços diretamente relacionados com a atividade sujeita
 - ou simultaneamente a atividades sujeitas e não sujeitas
- tais entidades devem informar o prestador

Nas autarquias, independentemente do método de dedução utilizado, verifica-se a inversão do sujeito passivo, na aquisição de serviços de construção civil que concorram para atividades tributadas (distribuição de água, exploração de parques de estacionamento, parques de campismo, etc) e nas aquisições de serviços que concorram, simultaneamente, para atividades sujeitas a IVA que conferem o direito à dedução, e atividades não sujeitas

- não se aplica a regra da inversão na aquisição de serviços de construção diretamente relacionados com a realização de operações no exercício dos seus poderes de autoridade
 - obras de construção, reparação e conservação de sistemas de saneamento, pavimentação de estradas municipais, arruamentos, caminhos, jardins, praças públicas, edifícios escolares, centros de saúde, cemitérios, infraestruturas elétricas da iluminação pública ...

Sujeitos passivos isentos pelo artº 9, nº 29, CIVA (locações de bens imóveis), mas com renúncia à isenção

- só há lugar à inversão
- quando se trate de aquisição de serviços diretamente relacionados com o imóvel ou fração autónoma em que houve, relativamente à locação, renúncia à isenção
 - ou simultaneamente a imóveis em que houve e não houve renúncia
- devendo, para o efeito, tais entidades informar o prestador

Serviços de construção prestados a um particular

- que seja, simultaneamente, sujeito passivo de IVA
- só há lugar à inversão
- quando o adquirente declarar que os serviços são afetos a atividades sujeitas a IVA

Qualificação do sujeito passivo adquirente

O adquirente dos serviços

- no caso de dúvidas por parte do sujeito passivo prestador
- esclarecer e confirmar em que situação (enquadramento) se encontra perante o IVA
- qualquer das partes poderá solicitar informação à AT

Regras de inversão do sujeito passivo

Existe inversão do SP, se o adquirente verificar simultaneamente as seguintes condições:	Não existe inversão do SP, se o adquirente não verificar uma ou mais das seguintes condições:
Faz aquisição de serviços de construção civil	Faz aquisições de serviços que não sejam de construção civil
É sujeito passivo com sede, domicílio ou estabelecimento estável em Portugal	Se o adquirente não tiver a sua sede, domicílio ou estabelecimento estável no território nacional
Pratica operações que conferem, total ou parcialmente, direito à dedução do IVA	Se o adquirente: ▪ Não é sujeito passivo de IVA ▪ Pratica exclusivamente operações isentas que não conferem direito à dedução (artº 9 + artº 53, CIVA) ▪ Está enquadrado no regime das AIB (artº 9 + artº 53, CIVA + Estado), nas condições definidas no artº 5, RITI

Exigibilidade

Prestações de serviços

- o IVA é devido e torna-se exigível no momento da sua realização (artº 7, nº 1, b), CIVA)
- mas o artº 8, CIVA determina que pode ser outro:
 - sempre que haja lugar à obrigação de emitir fatura conforme artº 29, nº 1, b), CIVA
 - na data da emissão da fatura ou até ao 5º dia útil após o facto gerador se não for emitida antes

Exigibilidade nas prestações de serviços de construção

Deve o adquirente:

- nos adiantamentos, proceder à autoliquidação do IVA devido pelo montante pago
- nos restantes casos, proceder à liquidação do IVA com referência ao período em que o mesmo se mostre exigível
 - se atraso na autoliquidação, a responsabilidade contraordenacional ou pelo pagamento de juros decorrente cabe sempre ao adquirente

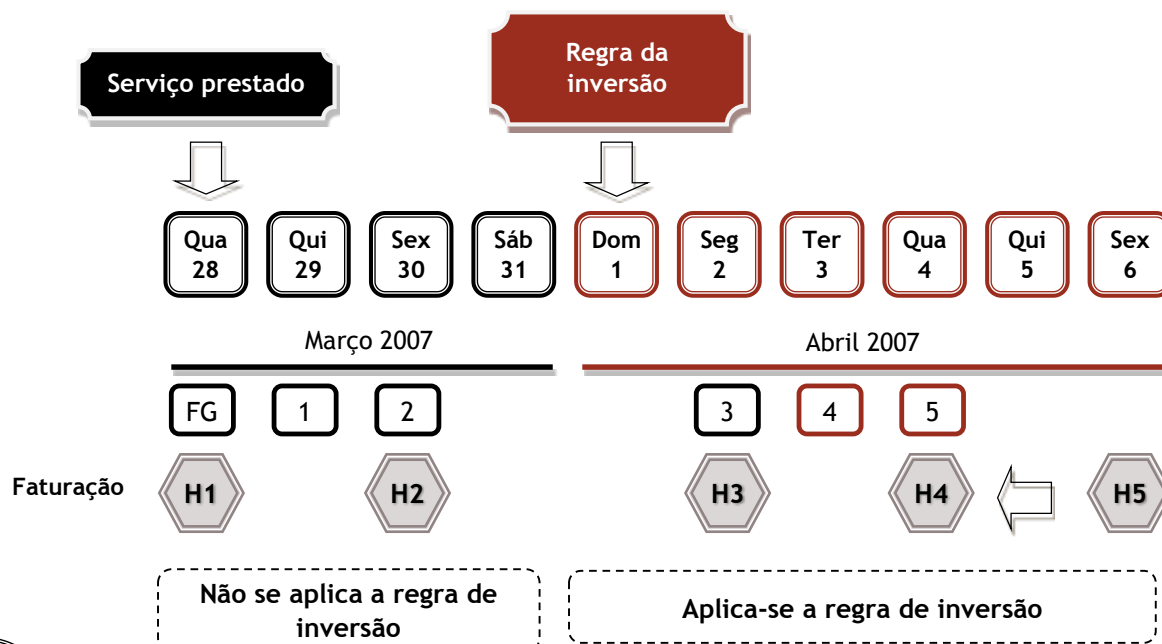
Adiantamentos: na data do pagamento

Faturação antecipada: na data da emissão da fatura

Exigibilidade nas prestações de serviços de construção

Aplicação da lei no tempo

- novas regras aplicam-se às situações em que a exigibilidade ocorre em 1 de abril de 2007 ou posteriormente (artº 7 e 8, CIVA)
- mesmo que os serviços tenham sido realizados antes de 1 de abril de 2007
 - se a fatura for, dentro do prazo legal, emitida no dia 1 de abril de 2007 ou posteriormente
 - a nova regra de inversão é aplicável



Obrigações contabilísticas e declarativas

O valor do IVA liquidado

- nos casos em que a respetiva liquidação compete ao adquirente
- deve ser objeto de relevação distinta (artº 44, nº 3, d), CIVA)

Prestador de serviços

- valor faturado e o IVA devido pelo adquirente
- Campo 8 (enquanto não for criada nova declaração periódica)

Adquirente dos serviços que autoliquida o IVA (Q06 da DP)

- Campos 1, 5 ou 3 (base tributável), Campos 2, 6 ou 4 (IVA liquidado) e Campos 20 a 24 (IVA dedutível)

Ofício 30101, de 24 de julho de 2007, DS IVA

ANEXO I Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra de inversão

- construção civil, pintura, instalação elétrica, canalização, sistema de rega, portas e janelas ...

ANEXO II Lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra de inversão

- aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras), serviço de engenharia ou arquitetura, de inspeção, assistência técnica ...

Anexo I (Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra de inversão)

- Cedência de pessoal sob a orientação do cedente
- Colocação de caixas de ligação
- Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística
- Construção de parques de estacionamento e respetivas reparações e manutenções se implicarem serviços de construção civil
- Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza visando preparar o terreno para construção
- Instalações elétricas
- Instalação de pavimentos, portas, janelas, roupeiros, ladrilhos
- Serviços de canalização e pichelaria
- Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel
- Outros serviços previstos na Portaria 19/2004, e não expressamente mencionados no Anexo II

Anexo II (Lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra de inversão)

- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários
- Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, de eletricidade, comunicações, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção
- Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário
- Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respetivo restauro
- Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras, retroescavadoras e outras máquinas)
- Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra
- Serviços de engenharia, de arquitetura, de topógrafos e de projetistas
- Serviços de inspeção de equipamentos e de instalações
- Serviços de transportes

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção

A territorialidade do IVA (artº 6, CIVA)

- regras de localização de tributação das transmissões de bens e das prestações de serviços
 - artº 6, nº 6 e seguintes, CIVA, reportam-se às prestações de serviços
- regra geral de localização das prestações de serviços
 - tributáveis as prestações de serviços quando efetuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua atividade
 - regra geral da tributação é a sede do prestador

No entanto:

- um serviço prestado sobre um imóvel situado em Portugal
 - tributado em Portugal, independentemente da sede do prestador
- caso o imóvel se situe fora do território nacional
 - prestações de serviços efetuadas pelo empreiteiro com ele relacionadas, tributadas onde se situa o imóvel (artº 6, nº 7, a), CIVA e artº 6, nº 8, a), CIVA)

Princípio de tributação dos serviços relacionados com imóveis

- tributadas no local do imóvel, independente da sede do prestador

Exemplo

IVA - Empreitadas - Subempreitadas

A entrega de bens com montagem ou instalação na obra encontra-se abrangida pela regra de inversão, só se excluindo os bens que, inequivocamente, não percam a sua qualidade de bens móveis, isto é, bens que não fiquem incorporados ou ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência (pontos 1.5.2 e 1.5.3 do Ofício-Circulado 30101, de 2007.05.24)

No caso de adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afetação real ou pro-rata), há lugar à inversão do sujeito passivo (ponto 1.6.3 do referido Ofício-Circulado 30101)

Exemplo

IVA - Instituição religiosa

Na atividade religiosa, por se tratar de uma atividade não sujeita a imposto, não deve ser utilizada a regra da inversão, cabendo ao prestador dos serviços ou ao transmitente dos bens a normal liquidação do IVA que se mostre devido, desde que os bens ou serviços prestados adquiridos sejam destinados exclusivamente à referida atividade religiosa

Se se tratar de aquisição de serviços de construção que concorram, simultaneamente, para atividades sujeitas a imposto e atividades não sujeitas, há lugar à inversão do sujeito passivo

Exemplo

A, Lda, sujeito passivo de IVA, enquadrado em IVA no regime normal mensal:

- Dedicar-se à prestação de serviços de aluguer de máquinas com operador para a indústria da construção civil, executar serviços de terraplanagem, prestar serviços de transporte de mercadorias e transportes especiais
- Dispor, ainda, de equipamentos de britagem móvel, com os quais executa a transformação de rocha em inertes

A empresa “MA”, na qualidade de empreiteiro da obra “Empreitada de Construção das Barragens de X”, adjudicou à exponente o fornecimento de inertes destinados à construção daquelas barragens, e o seu transporte até à obra

Não tem aplicado a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, porque se trata de um mero fornecimento de bens e transporte dos mesmos, não configurando, deste modo, um serviço de construção civil

Contudo, com o aproximar da data de conclusão das obras, foi solicitado à exponente um aumento de fornecimento dos inertes, que só foi possível através da locação de máquinas escavadoras giratórias e respetivo operador, equipadas com martelo pneumático

O locador dessas máquinas é a própria empresa “MA”, empreiteira da obra, sendo a locatária a “A”, que, assim, pode aumentar a sua produção de inertes, e satisfazer a quantidade pretendida pela “MA”

Pretende saber se a este serviço prestado de aluguer de equipamentos com o respetivo operador, se deve, ou não, aplicar a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, designadamente se a faturação emitida pela empresa “MA”, à “A” deve ser efetuada sem liquidação de IVA, e com a menção “IVA devido pelo adquirente”

No Anexo II do Ofício 30101, a Lista exemplificativa de serviços aos quais não se aplica a regra de inversão, constam, entre outros, os seguintes serviços:

- Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimes, gruas, betoneiras, reto escavadoras e outras máquinas)
Não se consideram neste contexto o aluguer de máquinas e equipamentos que incluam o trabalho do respetivo operador
- Serviços de transportes

Assim a locação de uma máquina escavadora, com inclusão do respetivo operador, para ser utilizada numa instalação de produção de inertes, com a finalidade de aumentar a produção dos mesmos, não configura um serviço de construção civil, mas sim um serviço necessário à produção desses bens, cujo fornecimento, sem instalação ou montagem, se encontra afastado da aplicação da regra de inversão em causa

Deste modo, quando a empresa “MA” emitir a fatura à exponente “A”, referente à locação da máquina em apreço, não deve aplicar a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil, a que se refere o artº 2, nº 1, j), CIVA, mas sim proceder à liquidação do IVA que se mostrar devido

7.2 Outras inversões do sujeito passivo

Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

(Lei 33/2006, de 28 de julho)

São sujeitos passivos (artº 2, nº 1, i), CIVA)

- pessoas singulares ou coletivas referidas no artº 2, nº 1, a), CIVA
- que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E do CIVA
- e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto
- desde que os transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do IVA

Novo regime aplicável a partir de 1 de outubro de 2006

Inversão do Sujeito Passivo, passando a ser o adquirente (sujeito passivo) a liquidar, em substituição do fornecedor, o respetivo IVA (“reverse charge” em operações internas)

- aditado o anexo E (lista de bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação) (Ofício 30098/2006)
- aditado o artº 29, nº 15, CIVA, criando para os adquirentes desses bens, sujeitos passivos pelo artº 2, nº 1, i), CIVA, uma obrigação adicional
- a de emitirem, eles próprios, uma fatura por cada aquisição dos bens ou dos serviços sempre que o respetivo transmitente ou prestador não seja um sujeito passivo (mas não liquidam IVA)

Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

As faturas emitidas por SP vendedores de bens ou prestadores de serviços sujeitos ao regime dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, deverão conter

- a expressão “IVA devido pelo adquirente”

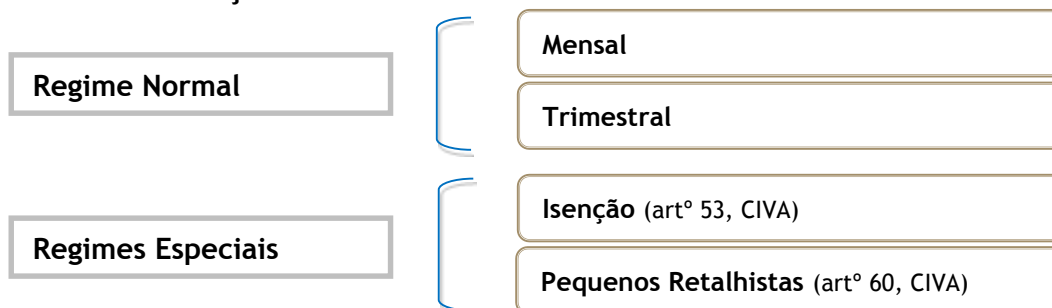
Estes SP não podem optar pelos regimes especiais do artº 53 ou 60, CIVA

Anexo E

- Transmissões de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, semi-transformados e serviços de transformação associados
- Transmissões de resíduos e outros materiais recicláveis
- Transmissões de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base

8. Regimes Especiais de Tributação

Regimes de tributação



Enquadrados no Regime Normal

- liquidam o IVA nas vendas e prestações de serviços
- e, eventualmente, deduzem o IVA nas aquisições

SP do Regime Normal, enviam a Declaração Periódica (artº 41, CIVA):

- até ao dia 10 do 2º mês seguinte (Regime Normal Mensal)
 - se volume de negócios ≥ 650.000 € no ano civil anterior
- até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre (Regime Normal Trimestral)
 - se volume de negócios < 650.000 € no ano civil anterior

Se o volume de negócios respeitar a uma fração do ano, é convertido num volume de negócios anual correspondente

A mudança de periodicidade só se verifica por iniciativa da AT que, para o efeito, notifica o sujeito passivo da data a partir da qual a referida mudança de periodicidade produz efeitos

Declaração de alterações durante janeiro

- efeitos a partir do dia 1 de janeiro do ano da sua apresentação

8.1 Regime Especial de Isenção

Consiste numa isenção simples ou incompleta (artº 53 a 59, CIVA)

- artº 53, nº 1, CIVA - não liquidam IVA
- e artº 54, nº 3, CIVA - não deduzem IVA

Sujeitos passivos:

- não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS (enquadramento no regime simplificado de tributação) e IRC
- não pratiquem operações de importação, exportação ou atividades conexas (exclui-se as operações intracomunitárias)
- não tenham atingido no ano civil anterior um Volume de Negócios > 10.000 €
- este limite pode ser elevado para 12.500 €, se os sujeitos passivos puderem ser incluídos no Regime dos Pequenos Retalhistas

Volume de Negócios (artº 42, CIVA)

Transmissão de bens + prestação de serviços

Excluindo

- operações referidas no artº 9, nº 27 e 28, CIVA, quando constituam operações acessórias
- operações referidas no artº 9, nº 29 e 30, CIVA, quando relativamente a elas se não tenha verificado renúncia à isenção e constituam operações acessórias
- operações sobre bens de investimento corpóreos ou incorpóreos, geradores de mais ou menos valias

Quando estes contribuintes efetuam operações intracomunitárias

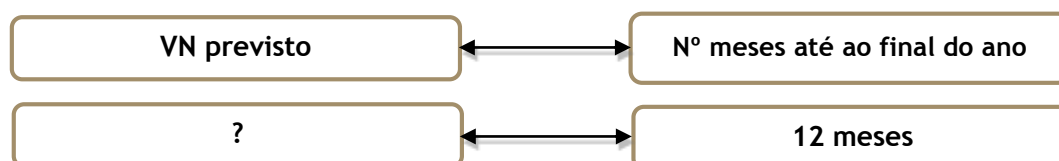
- tal facto não implica a exclusão da aplicação deste regime nas operações internas, podendo, no entanto, liquidar IVA comunitário, com a salvaguarda do regime de derrogação da sujeição previsto no artº 5, RITI

Regime Especial de Isenção (artº 53 a 59, CIVA)

No ano do início da atividade

- Volume de Negócios estimado para o ano corrente (confirmação pela AT)
- Volume de Negócios (artº 42, CIVA)

Aquando do início da atividade, para avaliar sobre o requisito dos 10.000 €, dever-se-á proceder a uma estimativa (regra de 3 simples) (artº 53, nº 3 e 4, CIVA)



Passagem ao Regime de Isenção (artº 54, CIVA):

- se verificados os condicionalismos no ano anterior (casos de sujeitos passivos não isentos)
- apresentam declaração de alterações para passagem ao Regime de Isenção, em janeiro do ano seguinte
 - produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da Declaração

Consequência:

- regularização, a favor do Estado, do IVA anteriormente deduzido do ativo fixo que é transferido para o novo regime (5 anos móveis, 20 anos imóveis) e das existências em stock no final do ano (artº 54, nº 4, CIVA)

Regime de isenção:

Isenção simples: excluído o direito à dedução do artº 19, CIVA (artº 54, nº 3, CIVA)

Regime Especial de Isenção (artº 53 a 59, CIVA)

Os sujeitos passivos que mudam para o Regime de Isenção:

- devem regularizar o IVA das existências deduzido no Regime Normal e do ativo fixo nos termos do artº 24, nº 5, CIVA, na última DP do Regime Normal

Renúncia ao Regime (artº 55, CIVA)

Opção pelo Regime Normal ou, sendo retalhista, pelo Regime dos Pequenos Retalhistas

- declaração de alterações: produz efeitos a partir da data da apresentação

Obrigatoriedade de permanência no novo Regime pelo período de 5 anos

- findo o prazo, pode voltar ao Regime de Isenção
- apresentam nova declaração de alterações em janeiro do ano seguinte ao do termo dos 5 anos

Condições de mudança de regime (artº 56, CIVA):

A AT pode tomar medidas para evitar que os sujeitos passivos usufruam de vantagens injustificadas com a mudança de regime

Não podem beneficiar do Regime de Isenção

- os sujeitos passivos enquadrados noutra regime à data da cessação
- e reiniciem essa ou outra atividade nos 12 meses seguintes ao da cessação

Faturação no Regime de Isenção (artº 57, CIVA):

Nas faturas deverão mencionar:

- “IVA - Regime de Isenção”

Obrigações declarativas (artº 58, CIVA):

Obrigações dos artº 31, 32 e 33, CIVA (início, alteração e cessação)

Se deixarem de se verificar os condicionalismos para continuar no Regime de Isenção, devem apresentar declaração de alteração:

Motivo da exclusão	Declaração de alterações
Ultrapassar o limite dos 10.000 €	Durante o mês de janeiro do ano seguinte
Fixação definitiva de um rendimento tributável de IRS ou IRC baseado em volumes de negócios superiores àqueles limites	No prazo de 15 dias
Restantes requisitos referidos no artº 53, nº 1, CIVA (contabilidade organizada e importação ou exportação)	No prazo de 15 dias

Dispensados das demais obrigações (artº 59, CIVA)

Regime Especial de Isenção (artº 53 a 59, CIVA)

Se ultrapassar o limite dos 10.000 € no ano anterior

- será devido imposto com referência às operações efetuadas pelos sujeitos passivos
- a partir do mês seguinte àquele em que se torne obrigatória a entrega das declarações (mês de fevereiro)

Restantes casos

- a aplicação do regime normal de tributação
- produz efeitos a partir do momento em que se deixam de cumprir os requisitos

Exemplo

Um arquiteto, enquadrado no regime especial de isenção, emitiu em Maio de 2013 um recibo onde liquidou IVA à taxa de 23% correspondendo ao valor de 230 € ($1.000 \times 23\%$)

Face à situação referida, indique se o recibo em causa foi corretamente emitido e se, face ao imposto que foi liquidado, o sujeito passivo teria que cumprir alguma obrigação

Tendo em conta que esse mesmo arquiteto atingiu um volume de negócios de 12.500 € em outubro desse ano, refira se, face a essa situação, teria que cumprir com algumas obrigações e, em caso afirmativo, quais e em que prazos

O sujeito passivo em causa não deveria ter liquidado imposto sobre as suas operações, em virtude de beneficiar do regime de isenção previsto nos artº 53 a 59, CIVA

Deveria mencionar na fatura-recibo (nos termos do artº 36, CIVA) a expressão “IVA - regime de isenção” (artº 57, CIVA)

No entanto, no caso em apreço em que o sujeito passivo liquidou indevidamente o imposto, este deverá ser entregue no Serviço de Finanças, no prazo de 15 dias a contar da emissão do recibo (artº 27, nº 2, CIVA)

Por força da alteração verificada no volume de negócios (> 10.000 €), este sujeito passivo deixa de reunir uma das condições necessárias para poder estar enquadrado no regime especial de isenção, passando obrigatoriamente ao regime normal de tributação

Assim, o sujeito passivo deverá entregar, no Serviço de Finanças, uma declaração de alterações até ao final do mês de Janeiro de 2014, passando a liquidar imposto nas suas operações a partir do mês de Fevereiro (artº 58, nº 2, a), e nº 5, CIVA)

A partir dessa mesma data (Janeiro de 2014), terá ainda que cumprir com as demais obrigações previstas no CIVA para os sujeitos passivos do regime normal, uma vez que, deixando de estar enquadrado no regime especial de isenção, deixa de poder beneficiar da dispensa de obrigações prevista no artº 59, CIVA

8.2 Regime Especial dos Pequenos Retalhistas

Sujeitos passivos retalhistas: (artº 60 a 68, CIVA)

- pessoas singulares
- não enquadráveis no artº 53, nº 2, CIVA
- não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para IRS
- não tenham atingido no ano civil anterior um Volume de Compras superior a 50.000 €

Aplicam 25% ao valor do IVA suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação

- será deduzido o IVA suportado nas aquisições de bens de investimento e outros bens para uso próprio da empresa
 - exceto os do artº 21, nº 1, CIVA

Volume de Compras:

- o valor definitivo para efeitos de IRS

Volume de Compras destinado a venda sem transformação $\geq 90\%$ das compras totais

Compra de materiais para transformação (até 10% das compras)

- acresce 25% do IVA suportado na aquisição

Transmissão de bens do ativo fixo (regras do Regime Normal)

No ano do início da atividade:

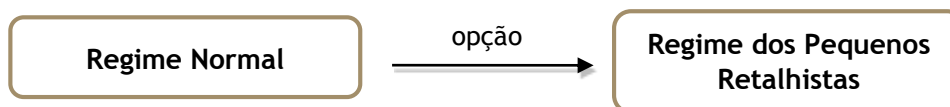
- Volume de Compras estimado para o ano corrente (confirmação pela AT)

Não poderão beneficiar do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas:

- se praticarem operações de importação ou exportação (ou conexas), operações intracomunitárias ou prestações de serviço não isentas
- valor anual superior a 250 €

Opção pelo Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (artº 61, CIVA):

- declaração de alterações - janeiro do ano seguinte - produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da declaração de alterações
- não beneficiam do direito à dedução (exceção para os bens de investimento)
- relativamente às existências
 - aplicam 25% do IVA deduzido (final do ano) e adicionam na 1ª DP do ano
 - já no âmbito do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas)

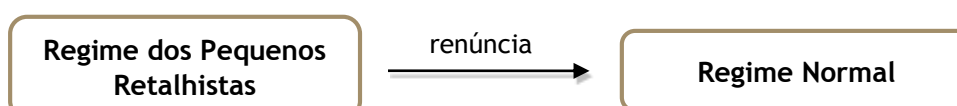


Faturas ou documentos emitidos por retalhistas (artº 62, CIVA):

- não conferem direito à dedução
- nas faturas: “IVA - Não confere o direito à dedução”
 - exceto os casos do artº 60, nº 9, CIVA (venda de ativo fixo)

Opção pelo Regime Normal (artº 63, CIVA):

- renúncia ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas
- produz efeitos a partir do período de imposto seguinte ao da apresentação da Declaração de Alterações
- apresentação da declaração de alterações em janeiro do ano seguinte ao do termo de permanência no Regime Normal (5 anos)



Modificação essencial das condições do exercício da atividade

- requerimento ao Chefe do Serviço de Finanças para voltar ao Regime Especial dos Pequenos Retalhistas antes dos 5 anos

Mudança de Regime (medidas especiais) (artº 64, CIVA)

- mudança de Regime: medidas especiais pela AT para evitar vantagens injustificadas
- reinício após 12 meses após a cessação: não podem mudar para o Regime Especial dos Pequenos Retalhistas
- mudança compulsiva para o Regime Normal: se sérias distorções de concorrência (artº 66, CIVA)

Exclusão do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (artº 67, CIVA)

Motivo da exclusão	Declaração de alterações
Ultrapassar o limite das compras	Durante o mês de janeiro do ano seguinte
Fixação definitiva de um rendimento tributável de IRS baseado em compras superiores àquele limite	No prazo de 15 dias
Restantes requisitos (contabilidade organizada e importação ou exportação e operações intracomunitárias)	No prazo de 15 dias

Devido IVA com referência às operações efetuadas pelos Sujeitos Passivos a partir do período de imposto seguinte àquele em que se torne obrigatória a entrega das declarações

- a aplicação do regime normal de tributação produz efeitos a partir do momento em que se deixam de cumprir os requisitos

Obrigações dos retalhistas (artº 67, CIVA):

- Declaração de início, de alterações e de cessação
- Pagamento nos Serviços de Finanças do IVA devido (Modelo aprovado): até ao dia 20 do 2º mês seguinte ao trimestre
 - se não houver movimento: apresentar declaração adequada
- Apresentar no Serviço de Finanças declaração sobre aquisições totais do ano anterior: até final de março
- Fixação de Volume de Compras superior ao limite: declaração de alterações nos 15 dias seguintes: produz efeitos no período seguinte
- Operações de importação, exportação, operações intracomunitárias ou prestação de serviços superiores a 250 € ou obrigado a possuir contabilidade organizada:
 - declaração de alterações nos 15 dias seguintes: produz efeitos a partir desse momento
 - cessação: pagamento nos 30 dias imediatos

Livros e registos dos Pequenos Retalhistas (artº 65, CIVA):

Obrigados a registar no prazo de 30 dias as faturas, após a receção

- Registo de compras, vendas e serviços prestados
- Registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimento

Conservação dos livros, registos e documentos: 10 anos (artº 68, CIVA e artº 52, nº 1, CIVA)

Forma de apuramento do IVA

25% do IVA suportado nas compras de bens sem transformação

+

25% do IVA suportado nas compras de bens com transformação (dentro do limite)

+

IVA liquidado (termos gerais) na venda do ativo imobilizado

-

IVA dedutível (termos gerais) na aquisição de bens do ativo imobilizado e bens para investimento

Logo, não poderão deduzir o IVA suportado quer na aquisição de bens para venda ou na aquisição de serviços

Observações

- o IVA contido nas rendas do leasing, não é dedutível, uma vez que estamos perante uma prestação de serviços
- a fatura do gás e da eletricidade, constituindo, para efeitos de IVA, nos termos do artº 3, nº 2, CIVA, transmissões de bens (corpóreos), originam IVA dedutível
- às vendas de bens do ativo fixo efetuadas pelos sujeitos passivos incluídos no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas não se aplica este regime especial, pelo que as referidas vendas ficarão sujeitas a IVA nos termos gerais

SP do Regime Especial de Isenção (artº 53, CIVA) e do Regime Especial (artº 60, CIVA)

- dispensados da obrigação de entrega dos mapas recapitulativos de clientes e fornecedores (artº 59º e 67, CIVA)

Exemplo

1º Trimestre de 2014:

- Aquisições de mercadorias para venda sem transformação: 6.000 € (IVA: 6%)
- Aquisições de mercadorias para venda sem transformação: 4.000 € (IVA: 23%)
- Aquisições de mercadorias para venda com transformação: 100 € (IVA: 23%)
- Aquisição de Imobilizado: 3.000 € (IVA: 23%)
- Alienação de Imobilizado: 2.000 € (IVA: 23%)

Qual o IVA a entregar ao Estado ?

IVA suportado nas compras: $6.000 \times 6\% + 4.000 \times 23\% + 100 \times 23\% = 1.303 \text{ €}$

IVA na aquisição de imobilizado: $3.000 \times 23\% = 690 \text{ €}$

IVA na alienação de imobilizado: $2.000 \times 23\% = 460 \text{ €}$

IVA a entregar ao Estado:

- $1.303 \times 25\% + 460 - 690 = 325,75 + 460 - 690 = 95,75 \text{ €}$

9. Obrigações dos Sujeitos Passivos

O conjunto das obrigações dos sujeitos passivos

Agrupam-se do seguinte modo:

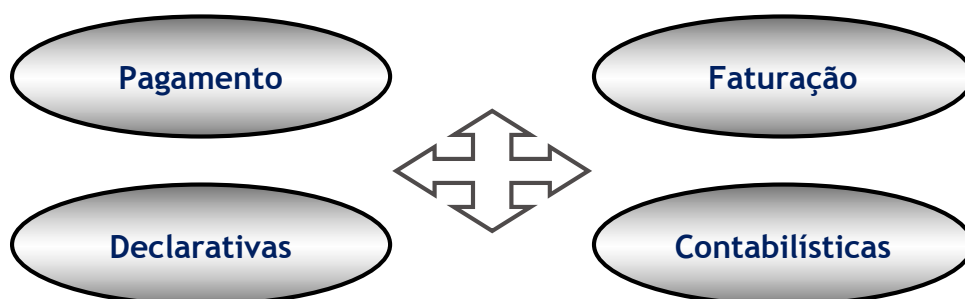
- obrigações específicas dos Sujeitos Passivos abrangidos pelos regimes especiais de tributação
- obrigações relativas aos Sujeitos Passivos enquadrados no regime normal de tributação
- obrigações comuns a ambos os tipos de sujeitos passivos

Obrigações dos sujeitos passivos enquadrados no regime normal

- obrigações de pagamento
- obrigações declarativas
- obrigações de faturação
- obrigações contabilísticas ou de escrituração
- outras obrigações

OBRIGAÇÕES

Artº 27 a 52, CIVA



Cumprimento das obrigações

Regra

- da competência do sujeito passivo que pratica as operações tributáveis

Operações tributáveis efetuadas em território nacional por um sujeito passivo que não tenha aí residência nem estabelecimento estável:

- as obrigações do CIVA deverão ser cumpridas por um representante legal residente em Portugal
- sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis, quer disponham ou não de sede ou estabelecimento noutro Estado-membro da U.E.

Pelo cumprimento das obrigações responderá o representante solidariamente com o representado (artº 30, nº 1, 2, 3 e 5, CIVA)

- a nomeação do representante deve ser comunicada à parte contratante antes de efetuada a operação (artº 30, nº 4, CIVA)
- apenas estão dispensados de nomear representante os sujeitos passivos não residentes que efetuem exclusivamente transmissões de bens mencionados no Anexo C ao CIVA e isentas ao abrigo do artº 15, nº 1, d), CIVA (artº 30, nº 6 e 7, CIVA)

9.1 Obrigações de pagamento

Obrigações de pagamento (artº 27 e 28, CIVA)

Sujeitos Passivos no Regime Normal

Sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal de tributação (artº 27, nº 1, CIVA)

- após efetuarem o apuramento do imposto devido em cada período, através do confronto dos valores de imposto liquidado e dedutível
- deverão entregar o respetivo montante, se o houver, ao Estado

Declaração Periódica do IVA

- envio pela Internet (www.portaldasfinancas.gov.pt)
- obrigatório o envio por transmissão eletrónica de dados em todas as situações do Regime Normal do IVA (artº 41, nº 1, CIVA)

O Sujeito Passivo deverá, após preenchimento, enviar a DP:

- até ao dia 10 do 2º mês seguinte (mensal) (RNM: VN (AA) $\geq$ 650.000 €)
- até ao dia 15 do 2º mês seguinte (trimestral) (RNT: VN (AA) $<$ 650.000 €)
- Pagamento, se houver imposto a entregar

O imposto apurado pelo Sujeito Passivo na Declaração Periódica (DP) deve ser entregue ao Estado:

- através de cheque ou dinheiro, num Serviço de Finanças, nos CTT ou noutro local legalmente autorizado
- pode ainda ser efetuado através de Multibanco ou Homebanking se o valor não for superior a 100.000 €

Sujeitos Passivos não obrigados ao envio da DP

- Entrega no Serviço de Finanças competente, a declaração de apuramento do IVA (artº 43, CIVA)

O IVA indevidamente mencionado em fatura ou devido pela prática duma só operação tributável deve ser entregue em qualquer Serviço de Finanças

- no prazo de 15 dias a contar da emissão da fatura
- ou até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação isolada

Pagamento é efetuado em qualquer Serviço de Finanças (artº 27, nº 2, CIVA)

- pessoas singulares ou coletivas que em fatura mencionem indevidamente o IVA (artº 2, nº 1, c), CIVA)
 - no prazo de 15 dias a contar da sua emissão
- pessoas que pratiquem uma só operação tributável (atos isolados de comércio sujeitos a IRS ou IRC) (artº 43, CIVA)
 - até último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação

Os adquirentes dos serviços referidos no artº 6, nº 6, a), CIVA, ou dos bens referidos no artº 6, nº 4, CIVA, bem como os adquirentes de bens ou serviços a não residentes sem representante fiscal e que não estejam obrigados à apresentação de declarações periódicas

- devem entregar num qualquer Serviço de Finanças o correspondente imposto autoliquidado até ao final do mês seguinte àquele em que se tornou exigível
 - o IVA devido pelos adquirentes dos serviços referidos no artº 6, nº 6, a), CIVA, ou dos bens referidos no artº 6, nº 4, CIVA, bem como os adquirentes de bens ou serviços a não residentes sem representante fiscal, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica, mas já tenham apresentado a declaração do artº 25, nº 1, RITI
- deverão efetuar o pagamento do correspondente imposto até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível, nos termos do artº 22, nº 2, RITI

Sujeitos Passivos não obrigados ao envio da DP

SP abrangidos pelo artº 2, nº 1, e), g) e h), CIVA, que não estejam obrigados à apresentação da DP, devem entregar em qualquer serviço de finanças o correspondente imposto, até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível (artº 27, nº 3 e 4, CIVA)

- mas que tenham apresentado a declaração do artº 25, nº 1, RITI (SP isentos, Estado e demais pessoas coletivas de direito público)
- prazo para efetuar o pagamento do IVA desses serviços:
- até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível

SP não obrigados à apresentação da DP do artº 41, CIVA:

- sujeitos passivos abrangidos pelo artº 29, nº 3, CIVA
- entrega do IVA até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torna exigível (art 27º, nº 3, CIVA)

O IVA devido por pessoas que não estejam obrigadas à apresentação de declaração periódica e referente à saída de bens do regime de entreposto não aduaneiro

- entrega do IVA até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível (artº 27, nº 6, CIVA)

Importações (artº 28, nº 3, CIVA)

O IVA deverá ser pago nos serviços aduaneiros competentes de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária, no ato do desembaraço alfandegário

- mediante a prestação de garantia, pode ser concedido o seu diferimento:
 - por 60 dias contados da data do registo de liquidação, quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de IVA objeto do registo
 - até ao 15º dia do 2º mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável

O IVA devido pela arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou contratos de transação

- será liquidado no momento em que for efetuado o pagamento ou se parcial no do 1º pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos
- e incluído pelos serviços respetivos nas primeiras guias de receita que forem processadas para pagamento dos direitos de importação ou do preço de arrematação, venda ou adjudicação ou custas, emolumentos ou encargos quando não houver preço

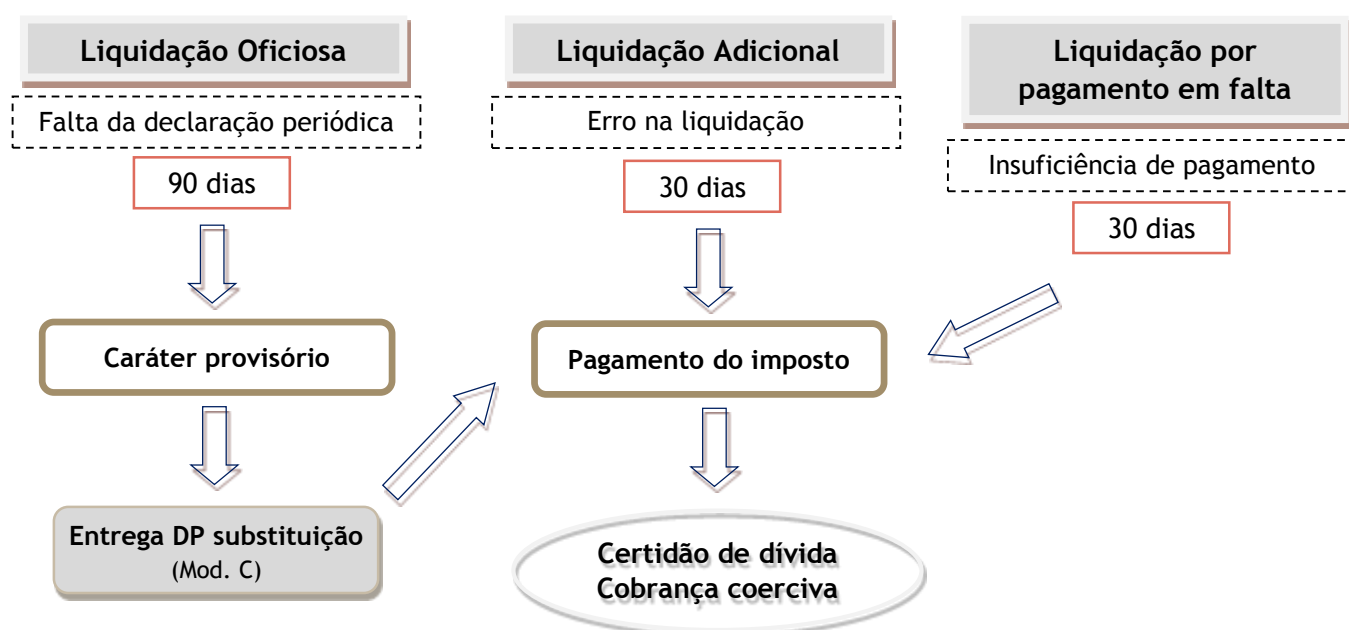
O IVA devido por alteração da cilindrada ou chássis de veículos automóveis

- pago, simultaneamente com o imposto sobre veículos, junto da AT (Alfândegas)

E, para além do que é referido nos artº 27 e 28, CIVA:

- o IVA devido pelos sujeitos passivos abrangidos pelo regime do DL 130/2003, de 28 de junho (serviços prestados por via eletrónica) é entregue, mediante depósito em conta bancária a indicar pela Direção-Geral do Tesouro, até ao dia 20 do mês seguinte ao do fim de cada trimestre

Liquidações efetuadas pelos Serviços Fiscais



Liquidações dos Serviços Fiscais

Pagamentos de liquidações da competência dos serviços fiscais

- liquidações adicionais ou oficiosas
- transmissões de bens resultantes de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa
- importações de países terceiros

Liquidações oficiosas

(artº 88, CIVA)

Quando não for entregue, nos prazos legalmente previstos, a declaração periódica:

- a AT procede à respetiva liquidação, com base nos elementos de que disponha
- o IVA que seja assim liquidado deverá ser pago, nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo referido na notificação, o qual nunca poderá ser inferior a 90 dias a contar do respetivo envio
- na falta de pagamento, a AT extrai certidão de dívida

A liquidação oficiosa fica sem efeito:

- se o SP, dentro do prazo referido na notificação efetuada na sequência da falta de entrega da DP, apresentar a referida declaração em falta
- ou, se a liquidação vier a ser corrigida pelo Serviço de Finanças competente, nos termos do artº 89, CIVA

Liquidações adicionais

(artº 87, CIVA)

- resultantes das correções efetuadas às declarações dos sujeitos passivos e outras
- pagamento do IVA nos locais de cobrança legalmente autorizados no prazo referido na notificação, não podendo ser inferior a 30 dias a contar da notificação (artº 28, nº 1, CIVA)

Transmissões de bens de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou contrato de transação (artº 28, nº 4, CIVA)

- liquidado no momento em que for efetuado o pagamento ou, se este for parcial, no do 1º pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos devidos

Pagamento em falta

(artº 27, nº 5, CIVA)

Quando o valor do imposto a pagar, resultante do montante apurado na declaração periódica, for superior ao montante do respetivo meio de pagamento:

- a AT emite a respetiva certidão de dívida pela diferença ou, no caso de não haver qualquer pagamento, pela totalidade
- e notifica o sujeito passivo para que proceda ao respetivo pagamento no prazo referido na respetiva notificação e o qual nunca poderá ser inferior a 30 dias a contar da mesma

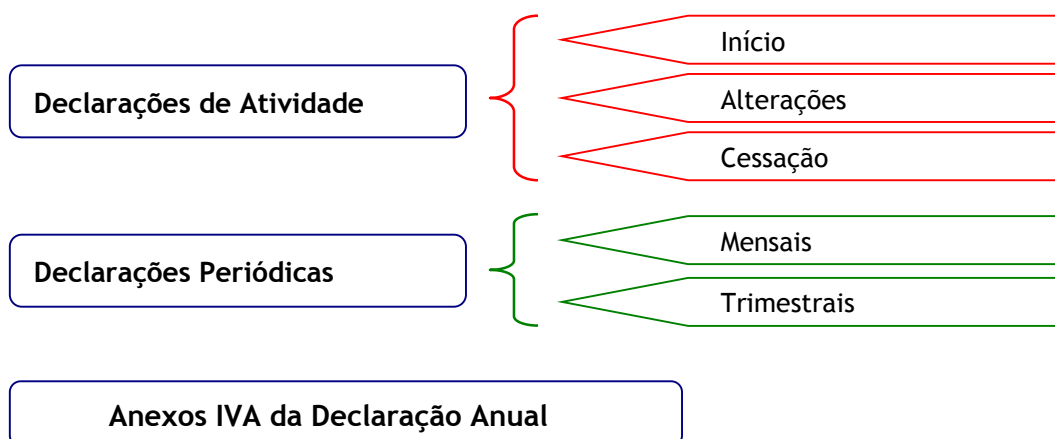
9.2 Obrigações declarativas

Obrigações declarativas (artº 29 a 35, 41 e 42, CIVA)

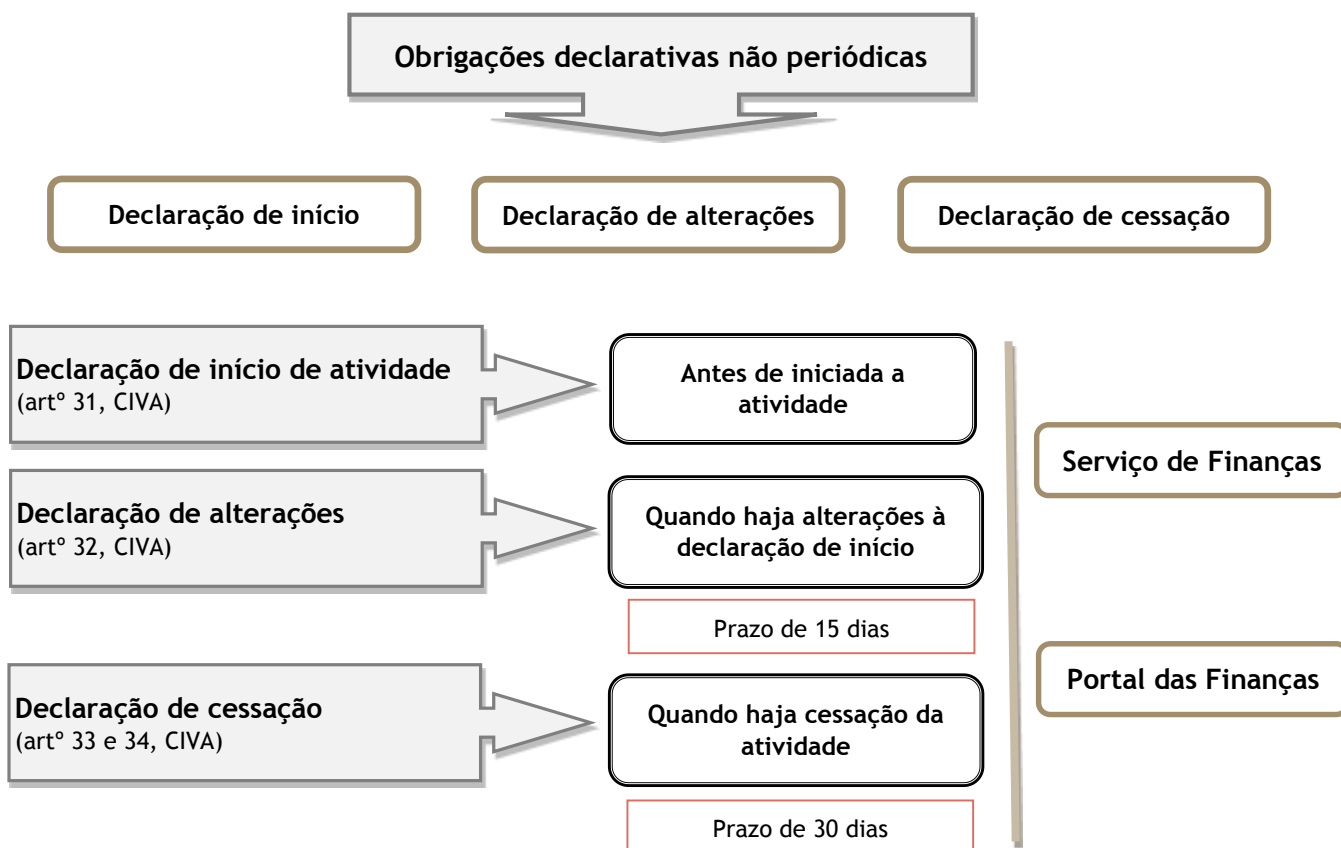
Tipos de declarações

2 grupos, em função da periodicidade com que devem ser cumpridas:

- não periódicas (de manifestação única)
- periódicas (de manifestação repetida ou continuada)



Declarações não periódicas (artº 29, nº 1, a), CIVA)



Declarações não periódicas

As Declarações de Início, de Alterações e de Cessações

Declarações efetuadas no Serviço de Finanças verbalmente pelo Sujeito Passivo, sendo os dados introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante (artº 35, nº 1, CIVA)

- deverão ser informadas pela AT no prazo de 30 dias (artº 35, nº 3, CIVA)

A AT poderá discordar dos elementos dos Sujeitos Passivos nessas declarações, fixando os elementos que julgar adequados e notificar do facto o Sujeito Passivo (artº 35, nº 3, CIVA)

Possibilidade do envio pela Internet destas Declarações (artº 35, nº 1, CIVA)

Declaração de início de atividade (artº 29, nº 1, a), CIVA; artº 31 e 35, CIVA)

Enviada por Internet ou apresentada, por declaração verbal, em qualquer Serviço de Finanças ou outro local autorizado, antes do início de atividade

No caso de pessoas coletivas sujeitas a registo comercial, a apresentação deve ter lugar no prazo de 15 dias a partir da data da apresentação a registo na conservatória ou registo comercial (artº 31, nº 2, CIVA)

Dispensados os SP pela prática de uma só operação tributável

- exceto se exceder o limite de 25.000 € do artº 29, nº 1, e) e f), CIVA (artº 31, nº 3, CIVA)

No caso de apresentação verbal, um documento comprovativo é entregue ao SP, após autenticação pelo funcionário recetor e, se for caso disso, aposição da vinheta do TOC que assume a responsabilidade fiscal do SP a que respeitam as declarações

Serve, em simultâneo, para o registo dos sujeitos passivos

- em IVA e em IRS ou IRC

Declaração de alterações (artº 29, nº 1, a), CIVA; artº 32 e 35, CIVA)

Enviada por Internet ou apresentada, por declaração verbal, em qualquer Serviço de Finanças ou outro local autorizado, sempre que se verifiquem alterações em quaisquer dos elementos constantes da declaração de início de atividade

- no prazo de 15 dias a contar da data de alteração, salvo prazo previsto diferente (regimes especiais de isenção e dos pequenos retalhistas)

No caso de apresentação verbal, um documento comprovativo é entregue ao Sujeito Passivo, após autenticação pelo funcionário recetor e, se for caso disso, aposição da vinheta do TOC que assume a responsabilidade fiscal do Sujeito Passivo a que respeitam as declarações

Declaração de cessação (artº 29, nº 1, a), CIVA; artº 33 a 35, CIVA)

Enviada por Internet ou apresentada, por declaração verbal, em qualquer Serviço de Finanças ou outro local autorizado, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da atividade

No caso de apresentação verbal, um documento comprovativo é entregue ao Sujeito Passivo, após autenticação pelo funcionário recetor e, se for caso disso, aposição da vinheta do TOC que assume a responsabilidade fiscal do Sujeito Passivo a que respeitam as declarações

Quando ocorra qualquer um dos factos constantes do artº 34, CIVA:

- deixem de praticar-se atos relacionados com atividades determinantes da tributação durante um período de 2 anos consecutivos
 - caso em que os bens a essa data existentes no ativo da empresa se presumirão transmitidos (artº 3, nº 3, f), CIVA)
- se esgote o ativo da empresa por um dos seguintes motivos:
 - venda dos elementos que o constituem
 - afetação desses elementos a uso próprio do titular, do pessoal ou a quaisquer fins alheios à atividade normal da empresa
 - transmissão gratuita dos bens

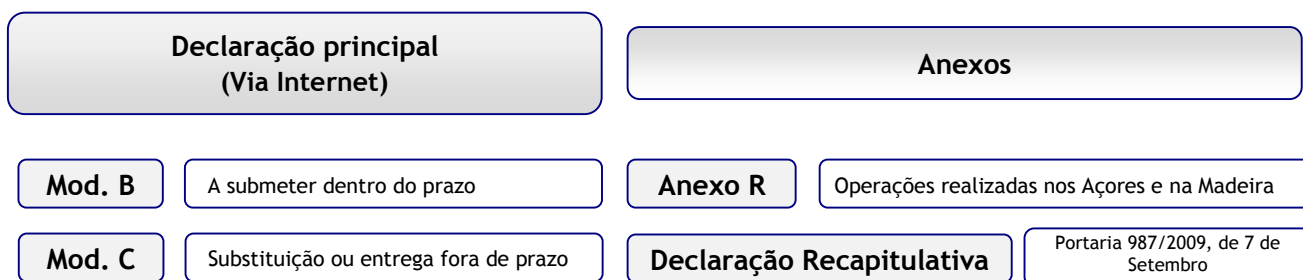
Cessação de atividade para efeitos de IVA

E ainda:

- seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afetos ao exercício da atividade
- se dá a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento
- quando sendo manifesto que a atividade não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, a cessan a seja declarada oficiosamente pela administração fiscal
- sempre que o Sujeito Passivo tenha declarado o exercício de uma atividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial suscetível de a exercer e a cessan a seja declarada oficiosamente pela administração fiscal

Declarações periódicas

Declaração periódica (artº 29 e 41, CIVA)

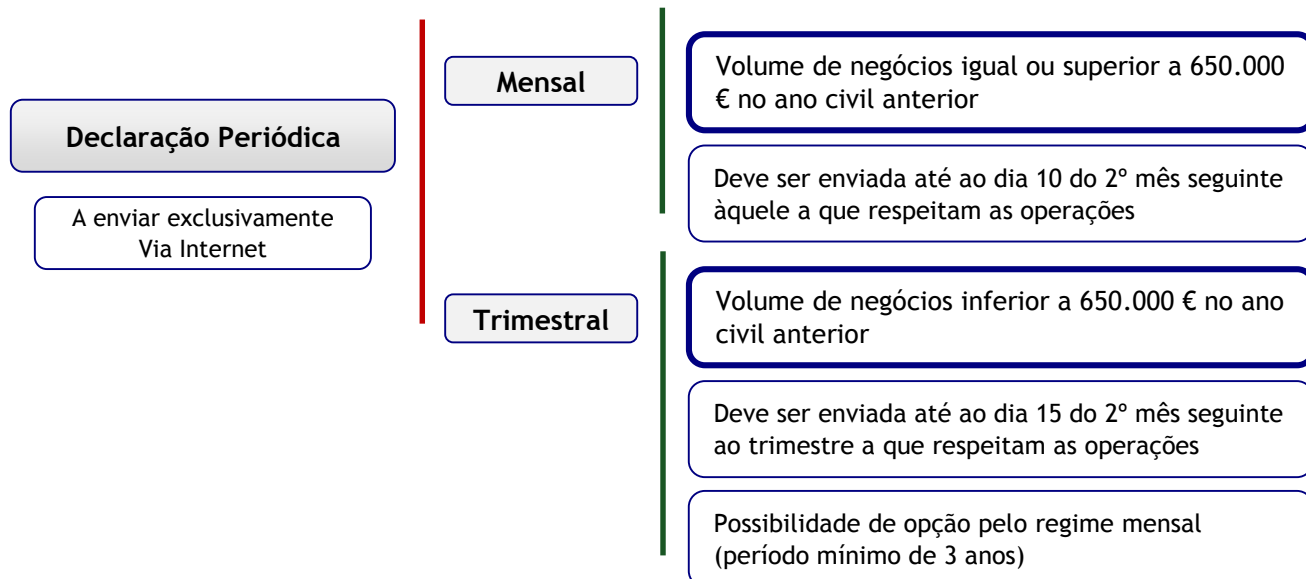


Declaração Periódica do IVA

- Declaração Periódica de IVA (artº 29, nº 1, c), CIVA) e Anexo R (DL 347/85, de 23 de agosto - R.A.) e Declaração Recapitulativa (Transmissões Intracomunitárias e assimiladas e serviços do artº 6, nº 6, a), CIVA)
- Sujeitos passivos referidos no artº 2, nº 1, a), CIVA

Declaração Periódica

(artº 41, CIVA)



A obrigatoriedade de envio subsiste mesmo que no período não haja operações tributáveis

Declaração Recapitulativa

(Portaria 987/2009, de 7 de setembro) (artº 29, CIVA e artº 23 e 30, RITI)

(Diretiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 e Diretiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008)

Envio mensal

Transmissões intracomunitárias de bens isentas nos termos do artº 14, RITI, salvo as referidas nas alíneas d) a m) e v) quando o adquirente for sujeito passivo registado noutro E.M. e tenha utilizado o respetivo NIF

- volume de negócios igual ou superior a 650.000 € no ano civil anterior ou quando o montante das operações isentas nos termos do artº 14, RITI, durante o trimestre em curso ou em qualquer dos 4 anteriores seja superior a 100 000 €
- deve ser enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações

Envio trimestral

Prestações de serviços efetuadas a Sujeito Passivo com sede noutro E.M. e aí tributáveis

- volume de negócios inferior a 650.000 € no ano civil anterior e o montante das operações isentas nos termos do artº 14, RITI, durante o trimestre em curso ou em qualquer dos 4 anteriores não seja superior a 100.000 €
- deve ser enviada até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações

Enviar exclusivamente Via Internet

- a obrigatoriedade de envio só se verifica quando ocorram as operações abrangidas

Regras comuns de exigibilidade nas prestações de serviços para efeito do preenchimento da declaração recapitulativa (artº 29, nº 17, CIVA)

- obrigação declarativa só se verifica relativamente aos períodos em que sejam realizadas as prestações de serviços (as localizadas pelo artº 6, CIVA)
- prestações de serviços a declarar, as efetuadas no período a que diz respeito a declaração (em conformidade com as regras do artº 7, CIVA)
- podem não ser incluídas as prestações de serviços que sejam isentas do imposto no Estado-membro em que as operações são tributáveis

Devem apresentar a Declaração Recapitulativa os sujeitos passivos que prestam serviços a sujeitos passivos de outros Estados-membros:

- quando as operações sejam tributáveis no Estado-membro do adquirente (correspondentes às do artº 6, nº 6 a 12, CIVA) (artº 29, nº 1, i), CIVA)
- sujeitos passivos que realizam transmissões intracomunitárias de bens isentas (artº 23, nº 1, c), RITI)

Deve ser declarado:

- as transmissões intracomunitárias de bens isentas nos termos do artº 14, RITI
- as prestações de serviços efetuados a sujeitos passivos de outros Estados-membros, quando as operações se localizem no Estado-membro do adquirente (correspondentes às do artº 6, nº 6 a 12, CIVA) (13, em 2013)
 - não incluídas prestações de serviços isentas no Estado-membro de destino (artº 29, nº 17, c), CIVA)

Indicação do tipo de operação em causa

- Tipo 1: Transmissões intracomunitárias de bens (artº 14, RITI)
- Tipo 4: Operações Triangulares (artº 8 e 15, RITI)
- Tipo 5: Prestações de serviços (artº 6, nº 6 a 12, CIVA)

Apresentada uma declaração autónoma da declaração periódica de imposto (artº 23, nº 1, c), CIVA)

- uma declaração agregada para transmissões de bens e prestações de serviços
- a obrigação de preenchimento só se verifica nos períodos em que sejam realizadas operações (artº 29, nº 17, a), CIVA e artº 30, nº 4, RITI)
- os serviços a incluir são os que se tornam exigíveis no período, de acordo com as regras do artº 7, CIVA (momento da realização, não da emissão das faturas) (artº 29, nº 17, b), CIVA)

Os sujeitos passivos do regime mensal devem apresentar a declaração recapitulativa

- até ao dia 20 do mês seguinte a cada mês de tributação

Os do regime trimestral

- até ao dia 20 do mês seguinte a cada trimestre de tributação

Os sujeitos passivos do regime trimestral com volume de transmissões intracomunitárias de bens, no trimestre civil ou em qualquer dos 4 trimestres civis anteriores, superior a 100.000 €

- até ao dia 20 do mês seguinte a cada mês de tributação

O limiar passa a 50.000 € a partir de 1 de janeiro de 2012

A mudança de periodicidade de envio da declaração, de trimestral para mensal

- ocorre no mês seguinte àquele em que o limiar de 100.000 € é excedido, e é definitiva

Quando ocorra a alteração de periodicidade, o mês em que o limiar foi excedido, bem como os meses que o antecedem e que se incluem no mesmo trimestre (Ofício-circulado 30113, de 20 de outubro de 2009, da DS IVA)

- apenas devem originar uma única Declaração Recapitulativa e não uma por cada mês
- sendo esse o caso, na declaração devem ser assinalados o mês ou meses incluídos no trimestre

Exemplo

Alteração de periodicidade

Limiar ultrapassado em Fevereiro

- passa ao envio mensal em Março, pelo que deve enviar uma declaração trimestral até ao dia 20 de Março, nela englobando apenas os meses de Janeiro e Fevereiro
- a partir do mês de Março, inclusive, a declaração é enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorram as operações (envio mensal)

Limiar ultrapassado em Março

- declaração trimestral até ao dia 20 de Abril, englobando todos os meses do período
- a partir do mês de Abril, inclusive, a declaração é enviada até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que ocorram as operações (envio mensal)

A alteração de periodicidade de envio da Declaração Recapitulativa não implica alteração ao enquadramento em sede de IVA, nomeadamente no que se refere aos prazos previstos no artº 41, CIVA

Substituição da declaração recapitulativa

Substituição apenas da declaração recapitulativa

- se alteração da periodicidade de envio, de trimestral para mensal, ocorrida em período anterior, nos termos do artº 30, nº 2, RITI
- quando, posteriormente, se verifique que, para esse período, não existem operações a declarar (anulação, regularização ou qualquer outra ocorrência)
- por quaisquer correções resultantes de erros ou omissões praticados na declaração a substituir (omissões ou retificação de faturas, alteração do NIF do adquirente ou do E.M. de destino e/ou do prefixo)

A substituição da declaração recapitulativa implica a substituição da declaração periódica

- devolução de mercadorias intracomunitárias (seja por motivo de anulação do contrato, defeito de fabrico ou outros)

Declaração anual - IES (artº 29, CIVA)

Declaração de informação contabilística e fiscal para efeitos de IVA

Anexo L	Elementos contabilísticos e fiscais
Anexo M	Operações realizadas em espaços diferentes do da sede
Anexo N	Regimes particulares (2ª mão, agências de viagens, tabacos e combustíveis)
Anexo O	Mapa recapitulativo de clientes
Anexo P	Mapa recapitulativo de fornecedores

De valor > 25 000 €

Entregue via internet

- até ao dia 15 de julho do ano seguinte àquele a que respeitam as operações ou do dia 15 do 7º mês posterior ao do termo do período de tributação se não coincidir com o ano civil (artº 29, nº 1, h), CIVA)

Dispensa de entrega se o Sujeito Passivo não realizou operações ativas ou passivas no ano a que respeita a declaração ou não é obrigado a ter contabilidade organizada para efeitos de IRS

Estão dispensados de apresentar os Anexos L e M

- os sujeitos passivos que não tenham realizado operação (ativas/passivas) durante o ano a que a declaração respeita
- os sujeitos passivos que não possuam nem estejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IR (artº 29, nº 16, CIVA)

Nos termos do artº 3, nº 2, Lei 35/2010, de 2 de setembro, os sujeitos passivos que reúnam as condições do artº 2, dessa Lei (microentidades)

- ficam dispensados de apresentar os anexos L, M e Q

De acordo com a Lei 35/2010, de 2 de setembro, consideram-se microempresas as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes três limites:

- Total do balanço: 500.000 €
- Volume de negócios líquido: 500.000 €
- Número médio de empregados durante o exercício: 5

Anexo O

Mapa recapitulativo de clientes

Anexo P

Mapa recapitulativo de fornecedores

Exclui

- aquisições intracomunitárias
- exportações
- serviços de transportes intracomunitários
- venda de selos correio ou valores selados
- serviços bancários e financeiros
- venda de combustíveis
- serviços de seguro e resseguro
- operações de transporte, de alojamento, alimentação e sumptuárias

Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal (artº 29, nº 1, d), CIVA - DL 55/2000)

- IES (Informação Empresarial Simplificada)
- formulários únicos submetidos por via eletrónica, a partir de 2007, aprovados pela Portaria 208/2007, de 16 de fevereiro

Informação Empresarial Simplificada (IES)

- a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal à Autoridade Tributária (AT)
- o registo da prestação de contas ao Instituto dos Registos e do Notariado (IRN)
- a prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE)
- a prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal (BP)

05	ANEXOS QUE DEVEM ACOMPANHAR A DECLARAÇÃO				
		INDIQUE NÚMERO			INDIQUE NÚMERO
IRC	Anexo A – Entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável	1	IRS	Anexo I – Sujeitos passivos com contabilidade organizada	9
	Anexo A1 – Entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola - contas consolidadas	20		Anexo L – Elementos Contabilísticos e Fiscais	11
	Anexo B – Empresas do sector financeiro	2		Anexo M – Operações realizadas em espaço diferente da sede (DL n.º 347/85, de 23 de Agosto)	12
	Anexo B1 – Empresas do sector financeiro - contas consolidadas (Modelo não oficial)	21		Anexo N – Regimes especiais	13
	Anexo C – Empresas do sector segurador	3		Anexo O – Mapa Recapitulativo de Clientes	14
	Anexo C1 – Empresas do sector segurador - contas consolidadas	22	IVA	Anexo P – Mapa Recapitulativo de Fornecedores	15
	Anexo D – Entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	4		Anexo Q – Elementos Contabilísticos e Fiscais	16
	Anexo E – Elementos Contabilísticos e Fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável)	5		Anexo R – Entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL	17
	Anexo F – Substituído pelo Anexo D da Mod. 22 IRC	6		Anexo S – Empresas do sector financeiro	18
	Anexo G – Regimes Especiais	7		Anexo T – Empresas do sector segurador	19
	Anexo H – Operações com Não Residentes	8			

Informação Empresarial Simplificada (IES)

Deve ter-se em conta:

- a declaração e os anexos deverão ser apresentados por transmissão eletrónica de dados via Internet, sendo obrigatória para todos os sujeitos passivos
- a informação relevante para efeitos do preenchimento da declaração e dos anexos, deve respeitar às operações efetuadas no ano anterior
- o prazo de entrega decorre até ao dia 15 do mês de julho (se período de tributação em IRC diferente do ano civil, o prazo decorre até ao dia 15 do 7º mês posterior à data do termo desse)

9.3 Obrigações de faturação

Obrigações de faturação (artº 29, CIVA e artº 36 a 40, CIVA)

Os sujeitos passivos de IVA são obrigados a emitir uma fatura:

- por cada transmissão de bens e prestação de serviços
- pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços (adiantamentos)

Obrigação de emissão de fatura

SP obrigado a emitir uma fatura (artº 29, nº 1, b), CIVA)

- por cada transmissão de bens ou prestação de serviços
- tal como vêm definidas nos artº 3 e 4, CIVA
- bem como pelos recebimentos antecipados

Deixaram de existir os chamados “documentos equivalentes”

O Ministro das Finanças poderá, nos casos em que julgue conveniente e nos termos artº 40, nº 5, CIVA, equiparar certos documentos de uso comercial habitual a faturas

A fatura deve ser emitida

Transmissão de bens	Até ao 5º dia útil seguinte ao da colocação dos bens à disposição do adquirente
Prestações de serviços	Até ao 5º dia útil seguinte ao do momento da sua realização
Faturas globais	Até ao 5º dia útil seguinte ao do termo do período a que respeitam
Adiantamentos	Data da perceção do montante
Devoluções	Até ao 5º dia seguinte ao da devolução

O processamento de faturas globais é possível desde que respeite a períodos mensais ou inferiores e se por cada transação for emitida guia ou nota de remessa e do conjunto dos 2 documentos resultem os elementos referidos no artº 36, nº 5, CIVA

Obrigatoriedade de emissão de fatura

- sempre que se verifique qualquer alteração do valor tributável de uma operação ou do imposto respetivo (artº 29, nº 7, CIVA) (artº 78, nº 1, CIVA)

Regra geral

- as faturas serão emitidas até ao 5º dia útil seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do artº 7, CIVA (artº 36, nº 1, CIVA)

Obrigações de emissão de fatura



Faturas globais

Emissão

- prazo não superior a um mês
- sujeito passivo comunica previamente à AT
- por cada transação seja emitida uma guia ou nota de remessa que no seu conjunto (fatura global e guia de remessa) contenham os elementos do artº 36, nº 5, CIVA (artº 29, nº 6, CIVA)

Processamento de faturas globais

- não poderá ultrapassar 5 dias úteis do termo do período a que respeitam (artº 36, nº 2, CIVA)

Pagamentos antecipados

- a emissão da fatura deve coincidir com o recebimento do montante em causa (artº 36, nº 1, CIVA)

Mercadorias enviadas à consignação não devolvidas no prazo de um ano

- os 5 dias úteis contados a partir do termo desse prazo (artº 38, nº 1, b), CIVA e artº 7, nº 6, CIVA)

Devolução de mercadorias

- as faturas poderão ser substituídas por guias ou notas de devolução, as quais deverão ser processadas o mais tardar no 5º dia útil seguinte à data da devolução (artº 36, nº 3, CIVA)

Faturas

- processados em duplicado
- sendo o original para o cliente
- o duplicado para o fornecedor
- e serão datadas e numeradas sequencialmente

As faturas devem ser:

- Processadas em duplicado, destinando-se:
 - o original ao cliente
 - o duplicado ao fornecedor
- Datadas
- Numeradas sequencialmente

Se funcionarem como documento de transporte (DL 147/2003, de 11 de julho)

- Processadas em triplicado, devendo dois exemplares acompanhar os bens em circulação e destinando-se
 - original: destinatário/adquirente dos bens
 - AT: se houver controlo
 - triplicado: remetente dos bens

Salvo se emitidas por computador, as faturas devem ser impressas em tipografias devidamente autorizadas, contendo a identificação da tipografia e autorização ministerial relativamente à mesma, bem como com numeração aposta no ato da impressão (DL 198/90, de 19 de junho)

- a numeração deve ser progressiva e não conter mais de 11 dígitos

Requisitos exigidos

- impressos em tipografia autorizada pelo Ministro das Finanças
- ou através de mecanismos de saída de computador

Elementos nas faturas (artº 36, nº 5, CIVA)

As faturas devem conter:

- Nome, firma ou denominação social e sede ou domicílio do fornecedor dos bens ou prestador do serviço e do respetivo adquirente
- NIF do fornecedor dos bens ou dos serviços e do adquirente, neste caso só se Sujeito Passivo
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável
- Taxa(s) de IVA aplicável e o montante do imposto devido
- Preço, líquido de imposto, e os outros valores incluídos no valor tributável
- O motivo da não aplicação do imposto, se for caso disso
 - isenções ou outras situações em que não haja lugar a imposto
- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente ou que os serviços foram prestados ou que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações se essa data não coincidir com a emissão da fatura (Ofício-circulado 30072, de 28 de junho)

No caso de haver taxas diferentes, as quantidades, denominações, preços e taxas devem ser separados segundo a taxa aplicável

No caso de nomeação de representante, além dos elementos antes referidos, as faturas devem conter a identificação completa, NIF incluído, do representante

As embalagens não transacionadas deverão ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução

As faturas podem ser emitidas por via eletrónica, desde que: (DR 25/2004, de 15 de julho)

- haja aceitação pelo destinatário
- seja garantida a autenticidade da origem e a integridade do seu conteúdo mediante assinatura eletrónica avançada ou intercâmbio eletrónico de dados

Podem ser emitidas pelo adquirente dos bens ou serviços, desde que:

- haja acordo prévio escrito entre as partes
- o adquirente provar que o destinatário tomou conhecimento da emissão da fatura e aceitou o seu conteúdo

No caso de adquirentes que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio na U.E a emissão de faturas pelos adquirentes ou por terceiros carece de autorização prévia da AT que poderá fixar condições específicas para tal

Possibilidade de dedução do IVA em 2ª via de fatura perdida ou extraviada (Ofício-Circulado 30074/2005, DS IVA, de 24 de março)

Até então, só o original podia documentar o direito à dedução

- conferia garantia de que o IVA da fatura só seria deduzido uma vez
- a 2ª via de uma fatura não podia legitimar esse direito pelo que em caso de extravio do original deveria emitir-se nova fatura anulando-se a anterior e fazendo referência expressa a esse facto

Retalhistas ou prestadores de serviços

As faturas emitidas por retalhistas ou prestadores de serviços podem indicar apenas o preço com IVA incluído, em substituição do preço, líquido de imposto e do montante do imposto devido

Emissão de fatura

- poderá não haver discriminação dos elementos relativos ao preço líquido, à taxa(s) correspondente(s) e ao imposto
- indicando-se apenas o preço com imposto incluído e a taxa(s) respetiva(s) (artº 39, CIVA)

Se as faturas funcionarem como documento de transporte (DL 147/2003, de 11 de julho), deverão ainda conter os locais de carga e descarga e a data e hora em que se inicia o transporte, presumindo-se como tais os constantes do documento de transporte, na falta de menção expressa

Nas situações previstas no Regime das sucatas, nos Serviços de construção civil e nas emissões de gases com efeitos de estufa (artº 1, nº 1, CIVA)

- as faturas devem conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”
- as faturas emitidas por sujeitos passivos isentos ao abrigo do artº 53, CIVA, deverão conter a menção “IVA Regime de isenção”
- as faturas, que não respeitem a vendas do ativo fixo, emitidas por sujeitos passivos abrangidos pelo Regime dos Pequenos Retalhistas previsto no artº 60, CIVA, deverão conter a menção “IVA Não confere o direito à dedução”

As guias ou notas de devolução

- terão de fazer referência à fatura a que respeitam
- e conter os elementos relativos à identificação dos operadores económicos em causa (fornecedor e adquirente), bem como à identificação dos bens ou serviços

Pode-se dizer que o IVA repousa na faturação como elemento esclarecedor e integrante da sua mecânica e funcionamento, justificando-se que a lei estabelecesse e regulamentasse todos os aspetos ligados à sua emissão

Fatura simplificada

Os retalhistas e os prestadores de serviços podem emitir faturas simplificadas por cada transmissão de bens ou prestação de serviços que efetuarem (artº 40, CIVA)

A obrigatoriedade de emissão de fatura pode ser cumprida através da emissão de uma fatura simplificada em transmissões de bens e prestações de serviços cujo IVA seja devido em território nacional, nas seguintes situações:

- transmissões de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a não sujeitos passivos, quando o valor da fatura não for superior a 1.000 €
- outras transmissões de bens e prestações de serviços em que o montante da fatura não seja superior a 100 €

Estas faturas devem conter o NIF do adquirente ou destinatário que não seja sujeito passivo, quando este o solicite. Nas emitidas a clientes que não facultem o seu NIF (consumidores finais), deverá ser inutilizada a correspondente linha através de um tracejado ou conter a expressão "Consumidor final"

Podem ser processadas nos termos do artº 5, DL 198/90, de 19 de junho, ou ainda por outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas, com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina ou em registo interno por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, sendo-lhes aplicável as disposições que regem a emissão de faturas (artº 40, nº 4, CIVA)

Sem prejuízo da obrigação de registo das transmissões de bens e das prestações de serviços efetuadas, a obrigação da emissão de fatura pode ser cumprida (artº 40, nº 5, CIVA):

- pela emissão de documentos, nas prestações de serviços de transporte, de estacionamento, portagens e entradas em espetáculos, quando seja emitido um bilhete de transporte, ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento
- por registo das operações, nas transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de fatura

Esta faculdade pode ser declarada aplicável pelo Ministro das Finanças a outras categorias de sujeitos passivos que forneçam a consumidores finais serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência e valor limitado

O Ministro das Finanças pode ainda, nos casos em que julgue conveniente, equiparar certos documentos de uso comercial a faturas

Na emissão de faturas simplificadas pelos aparelhos referidos no artº 40, nº 4, CIVA (máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas), estes devem possuir uma funcionalidade que permita a inserção de todas as menções obrigatórias (Ofício Circulado 30141)

Na emissão de fatura simplificada, não pode ser utilizada uma máquina registadora que não permita inserir o NIF do adquirente, quando este o solicite

A máquina registadora deve estar apta a incluir o NIF do adquirente, não só nos casos em que ele é indicado, mas também quando está dispensada a sua inserção na fatura simplificada

Nas operações pelas quais seja emitida uma fatura nos termos do artº 40, CIVA, o IVA pode ser incluído no preço (artº 37, nº 2, CIVA)

Diferenças entre os dois tipos de fatura:

Elementos a conter	Fatura	Fatura Simplificada	
Nome do fornecedor de bens ou prestador de serviços	✓	✓	
NIF do fornecedor de bens ou prestador de serviços	✓	✓	
Nome do adquirente dos bens ou serviços	✓		
NIF do adquirente dos bens ou serviços	✓	✓	Se for SP Não SP mas solicitou
Quantidade e descrição dos bens ou serviços	✓	✓	
Preço (líquido de imposto)	✓	✓	Poderá ser colocado o preço com a inclusão do IVA devido
Taxas e montante de imposto devido	✓		
Outros elementos incluídos no valor tributável	✓		
Motivo isenção IVA	✓	✓	
Data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente (se data não coincidir com emissão da fatura)	✓		
Data em que os serviços foram colocados à disposição do adquirente (se data não coincidir com emissão da fatura)	✓		
Data de pagamentos efetuados antes da entrega dos bens ou prestação de serviços (se data não coincidir com fatura)	✓		
Embalagens (se não tiverem sido transacionadas) devendo ser mencionado no documento o acordo da devolução	✓		

Emissão via eletrónica

Desde 1 de janeiro de 2004, que as faturas, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidos por via eletrónica

- desde que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo
- mediante assinatura eletrónica avançada ou intercâmbio eletrónico de dados (artº 52, CIVA)

O prazo de conservação é, em geral, de 10 anos

Dispensa da emissão de fatura

Dispensados de emitir fatura

- Sujeitos Passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto
- exceto quando essas operações deem lugar a dedução nos termos do artº 20, nº 1, b), CIVA (artº 29, nº 3, CIVA)

Regime aplicável aos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

(pela Lei 33/2006, de 28 de julho, foi aditado ao artº 29, CIVA, o nº 15, criando para os adquirentes desses bens, sujeitos passivos pelo artº 2, nº 1, i), CIVA, uma obrigação adicional)

- a de emitirem, eles próprios, uma fatura por cada aquisição dos bens ou dos serviços sempre que o respetivo transmitente ou prestador não seja um sujeito passivo
- se vendedor Sujeito Passivo, deve indicar na fatura “IVA devido pelo adquirente”

Regime aplicável aos Serviços de Construção Civil

- inversão do Sujeito Passivo para os serviços de construção civil (artº 2, nº 1, j), CIVA)

Autoconsumo externo e operações de afetação de bens a setores de atividade isentos

Em relação aos quais tenha havido dedução do IVA suportado na aquisição

(artº 36, nº 7, CIVA)

- os documentos emitidos apenas terão que conter os seguintes elementos
- data, natureza da operação, valor tributável, taxa de IVA correspondente, montante de IVA

Faturas pró-forma

As faturas pró-forma não são documentos válidos para efeitos do exercício do direito à dedução

- os emitentes de “faturas pró-forma” ou de outros documentos que não respeitem a efetivas transmissões de bens ou prestações de serviços
- nem a qualquer efetivo pagamento
- deverão fazer constar de tais documentos a menção de que os mesmos não conferem o direito à dedução do IVA

Certificação de Faturação

A Portaria 363/2010, de 23 de junho, regulamentou o processo de certificação dos programas de faturação, tendo definido um conjunto de regras técnicas a observar pelas empresas produtoras de software

A Portaria 22-A/2012, de 24 de janeiro, veio regulamentar a utilização e certificação prévia dos programas informáticos de faturação a que se refere o artº 123, nº 9, CIRC, alargando o universo dos contribuintes pela redução do volume de negócios

Veio também incluir a obrigatoriedade da utilização exclusivamente de programas informáticos de faturação previamente certificados pela Autoridade Tributária, desde que não se encontrem nas exceções, e aos que optem, nestes casos, pela utilização de programa informático de faturação a partir de 1 de abril de 2012

Assim, estão obrigados a possuir um programa de faturação certificado, todos os sujeitos passivos de IRS ou IRC, com exclusão dos que, pelo menos, verifiquem um dos seguintes requisitos:

- emitam menos de 1.000 documentos
- tenham um volume de negócios igual ou inferior a 125.000 € (2011) ou 100.000 € (2012 a 2014)
- utilizem software produzido internamente ou por empresa integrada no mesmo grupo económico, do qual sejam detentores do direito de autor

Encontram-se, também, excluídos os sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens através de aparelhos de distribuição automática ou prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento pré-impresso e ao portador comprovativo do pagamento

Exemplo

Empresa com o volume de negócios no ano de 2012 de 4.000.000 €, que emitiu somente 100 faturas, esteve dispensada de faturação certificada em 2013 (em 2014 já estaria sujeita)

Apesar de poder beneficiar da exclusão, se o sujeito passivo optar por adquirir um programa de faturação, fica obrigado à certificação

Ficam também obrigados, os sujeitos passivos que utilizem programas de faturação multiempresas, (empresas de contabilidade, ou outras que, ao adquirirem os programas, adquiram também licença para os utilizar para várias empresas), não sendo permitido que o mesmo programa seja utilizado com e sem certificação

Os sujeitos passivos que não reúnam nenhum dos requisitos de exclusão, (obrigados à utilização do programa certificado), só podem emitir faturas impressas em tipografias autorizadas em caso de inoperacionalidade do programa de faturação, devendo ser posteriormente recuperadas para o programa

A obrigatoriedade de utilização de software certificado, aplica-se aos sujeitos passivos e não ao conjunto de atividades exercidas, independentemente, do seu local de prestação

O DL 198/2012, de 24 de agosto, pretende criar um instrumento eficaz para combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a concorrência desleal, promovendo a exigência de fatura por cada transação e reduzindo as situações de evasão fiscal associadas à omissão do dever de emitir documento comprovativo da transação

Relativamente às guias de remessa

- exigível a emissão subsequente da fatura
- as guias de remessa não são considerados documentos equivalentes a faturas porque não contêm o preço, como o não são as "faturas pro-forma", pedidos de pagamento ou de adiantamento ou orçamentos

(Ofício-circulado 65399/87, de 23 de julho)

9.4 Obrigações de escrituração

Obrigações contabilísticas (artº 29, CIVA, e artº 44 a 52, CIVA)

Os Sujeitos Passivos devem dispor de contabilidade adequada, de forma a:

- possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do IVA
- comportar os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do IVA
- permitir o controlo do IVA

Contribuintes com contabilidade organizada

Os sujeitos passivos de IVA deverão dispor de contabilidade que permita o apuramento e fiscalização de imposto

- devendo nela constar os elementos necessários ao preenchimento da declaração periódica (artº 29, nº 1, g), CIVA e artº 44, nº 1, CIVA)

A contabilidade organizada nos termos do Código do IRS ou IRC deve registar os seguintes factos (artº 44, nº 2, 3 e 4, CIVA)

- As Transmissões de Bens e Prestações de Serviços efetuadas pelo Sujeito Passivo - operações ativas (outputs), por forma a evidenciar:
 - o valor das operações isentas sem direito à dedução
 - o valor das operações isentas com direito à dedução
 - o valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável
 - valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, discriminando o respeitante às operações gratuitas e auto consumos internos (artº 3, nº 3, f) e g), CIVA e artº 4, nº 2, a) e b), CIVA), bem como dos casos em que a liquidação do IVA compete ao adquirente
- As Transmissões de Bens e Prestações de Serviços efetuadas ao Sujeito Passivo - operações passivas (inputs)
- As importações efetuadas pelo Sujeito Passivo - operações passivas (inputs), por forma a evidenciar:
 - o valor das operações cujo IVA é total ou parcialmente dedutível, líquido de IVA
 - o valor cujo IVA é totalmente excluído do direito à dedução
 - o valor das aquisições de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis
 - valor do imposto dedutível, segundo a taxa aplicável

Por regra, a contabilidade deve ser organizada nos termos do Código do IRS ou do Código do IRC

Faturação com IVA incluído

- quando a faturação for processada com imposto incluído a base tributável correspondente será obtida da seguinte forma:

$$\text{Base Tributável} = \frac{\text{Valor Global com IVA incluído}}{100 + \text{Taxa}} \times 100$$

Prazos dos registos contabilísticos

Operações a jusante

- o registo deverá ser efetuado no prazo que decorre desde a data da emissão da fatura até à data da apresentação das declarações periódicas a que se referem os artº 41 ou 43, CIVA, ou até ao termo desse prazo se findo o mesmo as declarações não tiverem sido apresentadas (artº 45, nº 1, CIVA)

Operações a montante

- deverão ser registadas após a receção das respetivas faturas ou equivalentes até à apresentação das declarações previstas nos artº 41 ou 43, CIVA, ou até ao termo do prazo para a sua apresentação se findo este as declarações não tiverem sido apresentadas (artº 48, nº 1, CIVA)

Os contribuintes com contabilidade organizada têm ainda que proceder ao registo dos bens de investimento, para efeitos de controlo das deduções e das regularizações efetuadas (artº 51, CIVA)

Contribuintes sem contabilidade organizada

Os contribuintes do regime normal de tributação, que não tenham contabilidade organizada nos termos do IRS ou do IRC, farão os registos contabilísticos previstos nos artº 45, nº 1, CIVA, e artº 48, CIVA, nos livros de registo (artº 50, nº 1, CIVA)

- de compras de mercadorias (mod/1)
- de matérias-primas e de consumo (mod/2)
- de vendas de mercadorias (mod/3)
- de produtos fabricados (mod/4)
- de serviços prestados (mod/5)
- de despesas e de operações ligadas a bens de investimento (mod/6)
- de existências (mercadorias, matérias-primas e de consumo e produtos fabricados) à data de 31 de dezembro de cada ano (mod/7)

SP com rendimentos da categoria B do IRS, os livros de registo são:

- de serviços prestados (mod/8)
- de despesas e de operações ligadas a bens de investimento (mod/9) (artº 50, nº 2, CIVA)

Estes sujeitos passivos poderão ser obrigados a possuir contabilidade organizada conforme o disposto no artº 117, nº 1, CIRS

SP que exerçam atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias

- livros do artº 116, nº 2, CIRS, substituirão os livros referidos (artº 50, nº 5, CIVA)
- poderão ser adotados livros de modelo diferente do aprovado, adaptados à especificidade das atividades, desde que adequados ao correto apuramento e fiscalização do imposto (artº 50, nº 3, CIVA)

Se o Sujeito Passivo não for obrigado a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC e possua um sistema de contabilidade adequado ao correto apuramento e controlo do IVA poderá utilizá-lo em vez dos livros antes indicados

Os Sujeitos Passivos ou as suas associações poderão adotar livros diferentes desde que adequados ao correto apuramento e controlo do IVA

No entanto, em ambos os casos, a AT pode em qualquer altura obrigar os Sujeitos Passivos a utilizar os livros a que se refere o artº 50, nº 1, CIVA

Não emissão de fatura

Contribuintes que não emitam faturas

Sujeitos passivos abrangidos no artº 40, CIVA, sempre que não emitam fatura, deverão efetuar na contabilidade ou nos livros do artº 50, CIVA:

- um registo global das operações tributáveis efetuadas diariamente, com imposto incluído
- um registo diário pelo valor global das operações não tributáveis ou isentas de imposto nos termos dos artº 9, 13, 14 e 15, CIVA (artº 46, nº 1 e 3, CIVA)

Os registos das operações efetuadas por estes contribuintes

- deverá ser feito no próprio dia ou, o mais tardar, no primeiro dia útil seguinte ao da realização das operações
- tendo por base os documentos adequados
 - fitas de máquinas registadoras, talões de venda, talão recapitulativo diário ou folhas de caixa
- os quais, se tiverem a indicação clara de um único total diário, poderão substituir o respetivo registo (artº 46, nº 2, CIVA)

Disposições comuns

Faturas, guias ou notas de devolução

- devem ser numeradas sequencialmente e ser conservados os duplicados ou originais (conforme se trate de transmissões de bens/prestações de serviços ou aquisições de bens/serviços)
- bem como todos os exemplares dos que tiverem sido anulados ou inutilizados, com a indicação clara dos documentos que os substituíram (artº 45, nº 2, CIVA e artº 48, nº 2, CIVA)

Os livros, registos e todos os respetivos documentos de suporte

- arquivados e conservados durante os 10 anos civis subsequentes
- incluindo, quando sejam utilizados meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos

Quando os Sujeitos Passivos tenham atividade em mais de um estabelecimento

- terão de centralizar todos os elementos de escrituração
- registos e documentos de suporte num só estabelecimento
- devendo no entanto existir por cada um dos estabelecimentos, registos dos movimentos neles efetuados entre si (artº 76, CIVA)

O estabelecimento escolhido para a centralização

- deverá coincidir com o que é indicado para efeitos de IRS ou IRC (artº 76, nº 3, CIVA)

Arquivo de faturas e outros documentos

Arquivamento em suporte eletrónico das faturas, das faturas simplificadas, das faturas-recibo ou de quaisquer outros documentos com relevância fiscal desde que processados por computador, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças (artº 52, nº 7, CIVA)

- condições que devem ser observadas para o arquivo eletrónico daqueles documentos (Portaria 1370/2007, de 19 de outubro)
 - as faturas, exigíveis pelo CIVA e emitidos de acordo com o disposto no artº 5º do DL 198/90, de 19 de junho, com as alterações nele introduzidas, podem ser arquivados em suporte eletrónico
 - os ficheiros devem, entre outros condicionalismos, ter o mesmo formato e estrutura de dados e seguir as regras definidas para o preenchimento do ficheiro de auditoria informática, definido pela Portaria 321-A/2007, de 26 de março, do Ministro das Finanças

O arquivo em suporte eletrónico das faturas ou de quaisquer outros documentos com relevância fiscal (artº 52, nº 7, CIVA)

- não é uma obrigação
- mas a possibilidade de proceder ao arquivo dos documentos emitidos e processados por computador, de forma diversa do suporte de papel, procurando-se com esta simplificação, contribuir para a redução dos encargos administrativos dos sujeitos passivos

Podem os sujeitos passivos, proceder ao arquivo em suporte eletrónico das faturas, bem como dos talões de venda, desde que esses documentos sejam processados por computador e se encontrem reunidas as condições estabelecidas, devendo o mesmo arquivo, ser conservado (suportes e respetivas cópias), nos termos e prazo previstos no artº 52, nº 1, CIVA

- os registo dos documentos arquivados deverão ser registados sequencialmente e ininterruptamente, respeitando o plano de arquivo e a individualização de cada exercício
- as operações devem ser executadas com o rigor técnico, necessário à obtenção de imagens perfeitas e legíveis dos documentos originais, sem perda de informação, de forma a garantir a sua consulta e reprodução em papel ou em outro suporte eletrónico
- cada suporte eletrónico deve conter um ficheiro de forma a apresentar a denominação “índice.xml”, ter o mesmo formato e estrutura de dados e seguir as regras de preenchimento do ficheiro de auditoria informática ... definidos pela Portaria 321-A/2007, de 26 de março

Note-se que durante 10 anos, prazo obrigatório de conservação do arquivo, os suportes de imagem devem garantir a impossibilidade de se efetuar uma nova gravação no suporte (que substitua o original), e perda de informação e/ou alteração das imagens nele contidas

Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos que não documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos 3 exercícios após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia da AT, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfiches ou suportes digitalizados que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições estabelecidas (artº 115, nº 7, CIRC)

As reproduções integrais em papel das faturas, obtidas através do arquivo eletrónico, têm para efeitos fiscais, o valor probatório dos documentos originais, se:

- tiverem sido observadas as disposições relativas aos requisitos de integralidade e legibilidade nos suportes de onde são extraídas
- permitirem a leitura clara e inequívoca da informação

9.5 Regime dos Bens em Circulação

Todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de IVA, devem ser acompanhados de documentos de transporte (DT) processados nos termos do Regime de Bens em Circulação (DL 147/2003, de 11 de julho, o RBC)

Os bens obrigados a ser acompanhados por documento de transporte são os que possam ser objeto de transmissão (artº 3, CIVA), se essas operações forem realizadas por sujeitos passivos de IVA e se circularem no território nacional, ou seja:

- os que, por transmissão, troca, devolução, incorporação em prestações de serviços ou simples transferência, efetuadas por sujeitos passivos de IVA, se encontrem fora dos locais de fabrico, venda, armazenagem ou exposição
- os encontrados em veículos nos atos de descarga ou transbordo, mesmo quando tenham lugar no interior dos estabelecimentos comerciais, que não sejam casa de habitação, bem como os bens expostos para venda em feiras e mercados

Pelo artº 2, nº 1, b), RBC, entende-se como “documento de transporte”, a fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes

A obrigação da emissão do documento de transporte é do sujeito passivo de IVA detentor/remetente dos bens (artº 2, nº 1, d), RBC)

Algumas exclusões ao Regime de Bens em Circulação (bens excecionados)

- os bens de uso pessoal ou doméstico do próprio
- os bens provenientes de retalhistas quando se destinem a consumidores finais que previamente os tenham adquirido

Exceção:

Materiais de construção, artigos de mobiliário, máquinas elétricas, aparelhos recetores, equipamentos de imagem ou de som, transportados em veículos de mercadorias.

- os bens pertencentes ao ativo fixo tangível
- os bens provenientes de produtores agrícolas e afins, resultantes da sua própria produção, transportados pelo próprio ou por sua conta
- os bens dos mostruários e de propaganda entregues aos praticistas e viajantes, e amostras de pequeno valor destinadas a ofertas, se não se destinarem a venda
- ...

Outras exceções:

- os filmes e material publicitário destinados à exibição e exposição nas salas de espetáculos cinematográficos, enviados pelas distribuidoras
- as taras e embalagens retornáveis
- os resíduos sólidos urbanos provenientes das recolhas efetuadas pelas entidades competentes
- os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo quando circularem em regime suspensivo
- os bens respeitantes a transações intracomunitárias
- os bens respeitantes a transações com países terceiros, sempre que sujeitos a um destino aduaneiro, designadamente os regimes de trânsito e de exportação
- os bens que circulem por motivo de mudança de instalações do sujeito passivo, desde que o facto e a data da sua realização sejam comunicados à AT, com pelo menos oito dias úteis de antecedência

Relativamente a estes bens, não sujeitos à obrigatoriedade de documento de transporte, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, pode ser exigida prova da sua proveniência e destino

Essa prova pode ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino

Não há dispensa de DT, mesmo que os bens se destinem a consumidores finais, se ainda não tenha ocorrido a transmissão ou se transmitidos por grossistas

Tipo de documentos de movimentação de mercadorias:

GR	Guia de remessa
GT	Guia de transporte
GA	Guia de movimentação de ativos próprios
GC	Guia de consignação
GD	Guia ou nota de devolução efetuada pelo cliente

Para além da obrigação de emissão do DT, os sujeitos passivos têm ainda a obrigação de comunicar esses documentos à AT

Em regra, essa comunicação dos elementos dos DT, se emitidos por meios informáticos (via eletrónica ou através de programas informáticos de faturação certificados ou programas produzidos internamente), deve ser efetuada por transmissão eletrónica de dados (via webservice ou envio de SAF-T)

Os DT emitidos através do Portal das Finanças são comunicados automaticamente (em simultâneo com a sua emissão) à AT

O transportador deve sempre exigir o original e duplicado do DT (ou Código de identificação) ao remetente dos bens

Os documentos de transporte podem ser processados pelas seguintes vias:

1	Por via eletrónica, se garantida a autenticidade e integridade do conteúdo dos documentos (através de aposição de assinatura eletrónica avançada ou emissão pelo sistema EDI)
2	Por programa de computador certificado pela AT, de acordo com os requisitos técnicos previstos na Portaria 363/2010, com alterações da Portaria 22-A/2012 e Portaria 160/2013
3	Por programa de computador produzido internamente pela empresa ou pelo grupo, de cujos direitos de autor seja detentor
4	Através do Portal das Finanças (é criada uma nova funcionalidade)
5	Manualmente em papel, utilizando-se impressos de tipografia autorizada

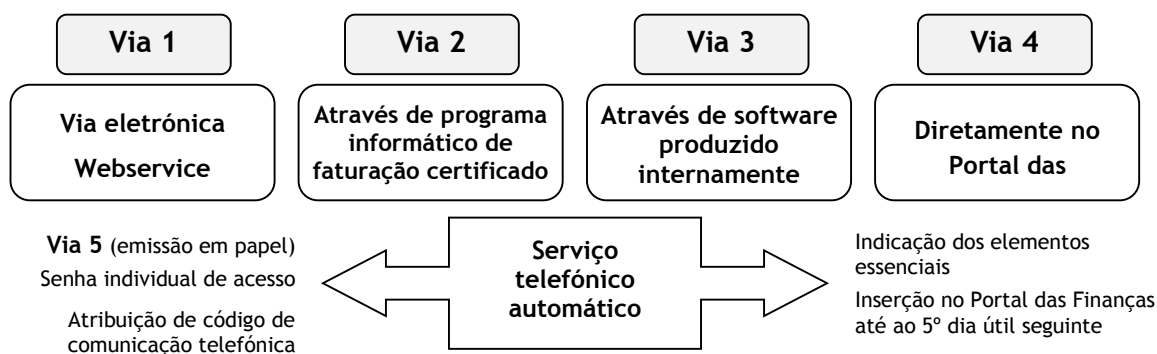
Os sujeitos passivos que utilizam ou sejam obrigados a utilizar programas informáticos de faturação certificados, são também abrangidos pela obrigatoriedade de dispor de programas certificados para emissão dos DT

Formas de comunicação

A comunicação à AT dos elementos do documento de transporte é efetuada por transmissão eletrónica de dados (Webservice, envio de ficheiro SAF-T (PT) e registo direto no Portal das Finanças), nos termos da Portaria 161/2013, de 23 de abril

Os sujeitos passivos que emitam os DT diretamente no Portal das Finanças efetuam a sua comunicação de forma automática, com atribuição imediata do código de identificação

Para as entidades que emitam DT manualmente em papel impressos por tipografias autorizadas, essa comunicação à AT é efetuada através de serviço telefónico (com introdução dos elementos essenciais do DT), havendo que proceder posteriormente (até ao 5º dia útil seguinte) à inserção dos restantes elementos do DT no Portal das Finanças



10. Operações Intracomunitárias (RITI)

Realização do mercado único europeu

Objetivo pretendido pela União Europeia (U.E.)

- implica a livre circulação não só das pessoas e capitais mas também a livre circulação das mercadorias dentro de todo o espaço europeu
- tornando necessária a supressão dos controlos fronteiriços e das formalidades que lhe são inerentes

Em matéria de tributação do consumo, o IVA resultante da 6ª Diretiva de 17 de maio de 1977 (Diretiva 77/388/CEE)

- assenta na regra do destino
- ou seja, faz recair a competência para a tributação das trocas internacionais sobre o país no qual o consumo é realizado

Sujeitas a IVA as operações intracomunitárias de bens

Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)

- efetuadas no território nacional, tal como são definidas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)
- regime transposto para a ordem jurídica portuguesa pelo DL 290/92, de 28 de dezembro

Trata-se de um regime transitório

- em vigor desde o dia 1 de janeiro de 1993 e, em princípio, até...
- terminaria com a passagem para o princípio da origem

Objetivo:

- eliminação nas relações entre os países membros da U.E., dos controlos associados à passagem de mercadorias pelas fronteiras interiores
- manter o princípio de destino
- o imposto liquidado e aí declarado será dedutível imediata e integralmente
- pelo que o sujeito passivo não suportará qualquer ónus fiscal na operação de aquisição

RITI - DL 290/1992, de 28 de dezembro

- transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro

Tratamento informático das declarações recapitulativas

- constituirá uma base de dados a nível comunitário que irá permitir uma ampla cooperação entre as Administrações Tributárias de todos os Estados-membros
- a forma dessa cooperação administrativa encontra-se disciplinada no regulamento (CEE) 218/92, de 27 de janeiro

O sistema informático permite estas trocas de informações

- Vat Information Exchange System (VIES)
- constituído por uma rede INFONET que liga “on-line” os computadores afetos ao IVA nos E.M. e um monitor das operações sediado em Bruxelas

Linhas gerais do novo sistema comum do IVA (COM 328(96), de 10/07/96)

- cada sujeito passivo deverá ter um único lugar para a tributação de todas as suas operações efetuadas no interior da comunidade
- a repartição da receita pelos Estados-membros será efetuada com base em estatísticas macroeconómicas de consumo
- as taxas normais do imposto deverão ser aproximadas, admitindo-se uma banda de variação não superior a 2 pontos percentuais (atualmente entre 15% e 25%)
- reforço da cooperação entre as Administrações Tributárias dos E.M.

Qualificação de sujeito passivo nos termos deste regime

- a realização de aquisições por entidades que em virtude da atividade exercida já são consideradas sujeitos passivos de acordo com o CIVA
- a realização de aquisições intracomunitárias por parte de entidades que face ao Código do IVA não são considerados sujeitos passivos
- a realização das operações relativas a meios de transporte novos (quer quanto à sua aquisição quer quanto à sua alienação), qualquer que seja a entidade por quem são efetuadas (sujeitos passivos ou simples particulares)

10.1 Regime geral do RITI

Incidência subjetiva e pessoal (artº 2, RITI)

Sujeitos passivos

por força da realização de operações intracomunitárias

Agentes económicos que fazem compras ou vendas intracomunitárias ou operações a elas assimiladas

Pessoas singulares ou coletivas mencionadas no artº 2, nº 1, a), CIVA, que realizem exclusivamente operações que não conferem direito à dedução

Estado e demais entidades públicas abrangidas pelo artº 2, nº 2, CIVA, ou qualquer outra pessoa coletiva não abrangida em qualquer outra categoria

Particulares que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos

As pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-membro

Incidência

Uma operação intracomunitária está sujeita a IVA, quando:

- **Comprador**
 - SP registado no E.M. 1 para efeitos de IVA (Regime Normal)
 - com NIF a dar conhecimento ao vendedor no momento da aquisição
- **Vendedor**
 - SP registado no E.M. 2
 - SP não isento (semelhante aos dos artº 9 e 53, CIVA)
 - bens não sujeitos a instalação ou montagem
 - bens não sujeitos ao regime de vendas à distância
- **Bens**
 - têm que ser expedidos a partir do E.M. 2 para o E.M. 1
 - o transporte tem de ser feito pelo comprador, pelo vendedor ou por terceiro, por conta de um deles ou de ambos

Vendedor: sujeito passivo registado

Adquirente: não sujeito passivo

Vendedor: sujeito passivo registado

Adquirente: sujeito passivo registado

Tributação no E.M. de origem

Tributação no E.M. de destino

E.M. origem (transmissão): isenção completa

E.M. destino (aquisição): liquidação e dedução simultânea

Exceto

Meios de transporte novos	Tributação no E.M. do destino (artº 1, b), RITI)
Bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo	Tributação no E.M. do destino (artº 1, c), RITI)
Aquisições pelo Estado ou sujeitos passivos isentos	Tributação no E.M. do destino (artº 5, nº 1, c), RITI) Se valor aquisição > 10.000 € (ano anterior ou em curso)
Vendas à distância (artº 10 e 11, RITI)	Tributação no E.M. do destino Se limite vendas > fixado no E.M. (em Portugal 35.000 €)

Taxas e Limites do IVA na União Europeia (2014)

Estado-membro	Cod	Moeda	Taxa do IVA (%)		Limite AIB por isentos		Limite vendas distância		Isenção Peq. Empresas	
			Normal	Reduzidas	MOEDA	EUR	MOEDA	EUR	MOEDA	EUR
Áustria	AT	EUR	20	10	11.000	11.000	100.000	100.000	30.000	30.000
Bélgica	BE	EUR	21	6 12	11.200	11.200	35.000	35.000	5.580	5.580
Bulgária	BG	BGN	20	9	20.000	10.226	70.000	35.791	50.000	25.565
Chipre	CY	CYP	19	5 9	6.000	10.308	20.000	35.358	9.000	15.461
Rep. Checa	CZ	CZK	21	15	326.000	11.574	1.140.000	40.474	1.140.000	40.474
Alemanha	DE	EUR	19	7	12.500	12.500	100.000	100.000	17.500	17.500
Dinamarca	DK	DKK	25	-	80.000	10.738	280.000	37.583	50.000	6.711
Estónia	EE	EEK	20	9	160.000	10.226	550.000	35.151	250.000	15.978
Grécia	EL	EUR	23	6,5 13	10.000	10.000	35.000	35.000	9.000 4.000	9.000 4.000
Espanha	ES	EUR	21	10	10.000	10.000	35.000	35.000	-	-
Finlândia	FI	EUR	24	10 14	10.000	10.000	35.000	35.000	8.500	8.500
França	FR	EUR	20	5,5 10	10.000	10.000	100.000	100.000	76.300 27.000	76.300 27.000
Reino Unido	GB	GBP	20	5	61.000	89.410	70.000	102.602	61.000	89.410
Hungria	HU	HUF	27	5 18	2.500.000	10.163	8.800.000	35.775	8.800.000	35.775
Croácia	HR	KRK	25	13	-	-	-	-	-	-
Irlanda	IE	EUR	23	9 13,5	41.000	41.000	35.000	35.000	70.000 35.000	70.000 35.000
Itália	IT	EUR	22	10	8.263	8.263	27.889	27.889	-	-
Lituânia	LT	LTL	21	12	35.000	10.137	125.000	26.203	100.000	28.962
Luxemburgo	LU	EUR	15	3 6	10.000	10.000	100.000	100.000	10.000	10.000
Letónia	LV	LVL	22	12	7.000	10.029	24.000	34.384	10.000	14.327
Malta	MT	MTL	18	5 7		10.000		35.000	15.000 10.000 6.000	37.000 24.300 14.600
Holanda	NL	EUR	21	6	10.000	10.000	100.000	100.000	-	-
Polónia	PL	PLN	23	5 8	39.700	10.507	139.000	36.786	39.700	10.507
Portugal	PT	EUR	23	6 13	10.000	10.000	35.000	35.000	12.500 10.000	12.500 10.000
Roménia	RO	RON	24	5 9	33.800	10.205	118.000	35.626	118.000	35.626
Suécia	SE	SEK	25	6 12	90.000	9.843	320.000	34.998	-	-
Eslovénia	SI	EUR	22	9,5	10.000	10.000	35.000	35.000	25.000	25.000
Eslováquia	SK	SKK	20	10	420.000	12.480	1.500.000	44.570	1.500.000	44.570

Regras gerais das operações intracomunitárias de bens

Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)

Pressupostos base

Tributação no Destino

- aquisição de bens móveis corpóreos (título oneroso)
- transferência do direito de propriedade
- expedição ou transporte a partir de outro Estado-membro com destino ao território nacional
- vendedor e comprador registados em IVA nos respetivos Estados-membros - Regime Normal

Obrigações dos Adquirentes (AIB)

Sujeito Passivo com NIF (PT)

- de Liquidação/Dedução
- fornecimento prévio do seu NIF ao vendedor
- obtenção da fatura respetiva
- apuramento do imposto devido
- utilização do direito à dedução (se pro-rata, a percentagem correspondente)

Facto gerador

- IVA devido no momento da colocação do bem à disposição do adquirente (artº 12, nº 1, RITI)

Exigibilidade

- o imposto torna-se exigível na data da emissão da fatura se emitida até ao 15º dia do mês seguinte àquele em que é devido (artº 13, nº 1, RITI)
- o imposto não é devido relativamente a adiantamentos (artº 13, nº 2, RITI)

Valor tributável

- mesmas condições do artº 16, CIVA
- se o bem estiver sujeito a imposto automóvel ou impostos especiais sobre o consumo, o valor tributável inclui estes impostos (artº 17, RITI)

Direito à dedução (artº 19 e 20, RITI)

Obrigações na Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)

- proceder à liquidação do IVA (artº 23, nº 1, a), RITI)
- liquidação na fatura ou documento equivalente (artº 27, nº 1, RITI)

Obrigações do Comprador - SP Português

Declarativas

- inscrição na DP do valor tributável das AIB e do IVA liquidado e deduzido (artº 22, RITI)
- o seu envio aos Serviços do IVA no prazo legal
- de pagamento (no mesmo prazo da DP onde foi apurado o imposto exigível)

Contabilísticas

- registro de todas as AIB realizadas (artº 44, CIVA e artº 31, RITI)
- Diretriz Contabilística 11

Resumo da regra geral de tributação das Aquisições Intracomunitárias de Bens

Aquisição Intracomunitária de Bens

Conceito (artº 3, RITI)	Aquisição de bens móveis corpóreos a título oneroso Aquisição do direito de propriedade Transporte de um E.M. para PT
Pressuposto (artº 1, RITI)	Vendedor e adquirente sujeitos passivos registados em IVA Vendedor não efetua no território nacional a instalação ou montagem dos bens Bens transmitidos não sujeitos ao regime das vendas à distância
Tributação	No território nacional

Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB)

Obrigações do Vendedor (SP Português)

De Faturação

- solicitação de NIF válido ao cliente
- emissão de fatura até ao 15º dia do mês seguinte ao facto gerador (artº 27, RITI)
- referência à isenção do imposto (isenção completa à artº 14, a), RITI)
- regras de faturação (artº 36, nº 5, CIVA)

Obrigações do Vendedor (SP Português)

Declarativas

- preenchimento da Declaração Recapitulativa
- envio da Declaração autonomamente da DP desse período (artº 23º e 31º, RITI)

Contabilísticas

- relevar contabilisticamente todas as vendas intracomunitárias (artº 44, CIVA e artº 32, RITI)
- Diretriz Contabilística 11

Isenções nas Transmissões Intracomunitárias de Bens

Desde que:

- o adquirente seja um SP registado em IVA noutra E.M.
- que tenha utilizado o NIF desse E.M. para efetuar a aquisição
- esteja abrangido por regime de tributação das A.I.B. nesse E.M.

Isenção completa (artº 14 e 19, RITI)

- confere o direito à dedução a montante

Incidência territorial (artº 9, RITI)

Transmissões de bens

São tributáveis em Portugal (artº 6, nº 1, CIVA):

- situados em Portugal no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente
- que estejam em Portugal quando são postos à disposição do adquirente caso não haja transporte ou expedição para o adquirente
- feitas pelo importador e eventuais transmissões subsequentes quando efetuadas antes da importação
- efetuadas a bordo de navios, aeronaves ou comboios, durante um transporte intracomunitário de passageiros, se o lugar de partida for em Portugal e o lugar de chegada outro Estado-Membro
- instalação ou montagem em Portugal
 - bens expedidos ou transportados para Portugal, a partir de outro Estado-membro para instalação ou montagem em Portugal, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro Estado-membro, ou por sua conta

Uma operação intracomunitária, relevante para efeitos de aquisições intracomunitárias, estabelece-se entre dois sujeitos passivos, estabelecidos e devidamente registados, em cada um de 2 E.M. diferentes (E.M. A e E.M. B), sendo que:

- E.M. de partida dos bens
 - E.M. A: Transmissão intracomunitária de bens (TIB Isenta no E.M. A)
- E.M. de chegada dos bens
 - E.M. B: Aquisição intracomunitária de bens (AIB Tributada no E.M. B)

A partir de 1 de janeiro de 1993, os conceitos de “importação” (artº 1, nº 1, b) e artº 5, CIVA) e de “exportação” (artº 1, nº 1, a) e artº 14, nº 1, a), CIVA) passaram a abranger apenas os países ou territórios excluídos do campo de aplicação do IVA comunitário, isto é, aos não integrantes do território fiscal da U.E.

Exemplo

Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB):

Um SP registado em IVA em Portugal adquiriu, a um sujeito passivo espanhol

- bens destinados a serem utilizados na sua atividade, por 100.000 €

SP espanhol pratica transmissão intracomunitária de bens (TIB)

- que não será tributada em Espanha
- se o SP português se identificar como registado em Portugal, fornecendo o seu NIF

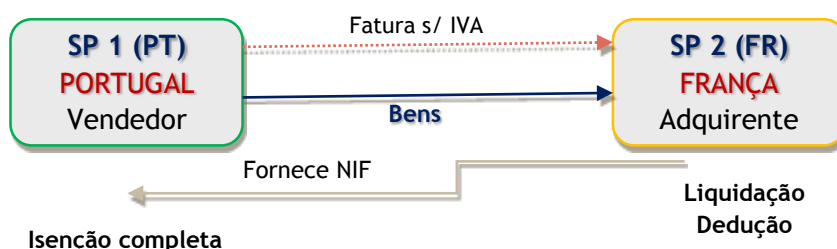
O SP português pratica uma aquisição intracomunitária de bens (AIB)

- sujeita a IVA em Portugal
- pelo que terá que liquidar o IVA aplicando ao valor tributável a respetiva taxa em vigor no território nacional: $100.000 \times 23\% = 23.000 \text{ €}$

O SP português poderá deduzir, em simultâneo, o IVA liquidado

Exemplo

Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB):



Transmissão/aquisição intracomunitária de bens

- artº 1, nº 1, c), CIVA → Remete para o RITI
- a abolição das fronteiras fiscais ostensivas e a manutenção do princípio de tributação no país de destino implica a dissociação das operações intracomunitárias em dois momentos fiscais

Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB):

- substitui o conceito de exportação, isentas pelo artº 14, RITI (isenção completa dada a dedução do IVA suportado a montante) (artº 19, nº 2, RITI)

Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB):

- substitutiva da importação, sujeita a IVA (artº 1, RITI), dedutível na própria fatura ou em documento interno

Facto Gerador (artº 12, RITI):

- momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente (aplicável o artº 7, CIVA)

Exigibilidade (artº 13, RITI): o imposto torna-se exigível:

- no 15º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido
- na data da emissão da fatura, se tiverem sido emitidos antes do prazo anterior
 - não aplicável quando a fatura respeitar a pagamentos parciais que precedam o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente
 - logo, não é devido IVA pelos adiantamentos

Facto gerador e exigibilidade

O fator gerador e a exigibilidade verificar-se-ão por norma em momentos diferentes

- os pressupostos para a dívida do imposto consideram-se reunidos no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente
- a significar que o facto gerador ocorrerá, em princípio, aquando do início do transporte, se este for efetuado pelo adquirente ou por um terceiro por sua conta
- e no momento da entrega, em contrário, a menos que outras cláusulas tenham sido contratualmente acordadas

Através do DL 82/94, de 14 de março

- fixado o momento do facto gerador nas aquisições intracomunitárias derivadas da afetação de bens, que derivem de operações relativamente às quais deixem de verificar-se os requisitos que impediam a sua qualificação como aquisições intracomunitárias

O facto gerador ocorrerá no momento em que as condições deixarem de estar preenchidas

Exemplo

Facto gerador e exigibilidade

Casos em que haja desaparecimento dos bens no decurso do transporte intracomunitário

Para ilustrar o funcionamento das regras de tributação, admitamos que o sujeito passivo A ... estabelecido no território nacional encomenda determinadas mercadorias a um sujeito passivo B... estabelecido na Alemanha

- as mercadorias desapareceram no decurso do transporte, e que as partes haviam contratualmente acordado:

Hipótese 1: que o transporte era de responsabilidade do vendedor

Hipótese 2: que o transporte era de responsabilidade do comprador

H1: a transferência do poder de disposição não teve lugar, pelo que não se pode falar nem em transmissão nem em aquisição dos bens

- as medidas a aplicar ao vendedor dependem das disposições em vigor na Alemanha
- sendo certo que em Portugal não se verificará para o sujeito passivo nacional qualquer aquisição intracomunitária de bens

H2: houve lugar à transferência do poder de disposição das mercadorias, pelo que ocorreu a respetiva transmissão e a correspondente aquisição

- mercadorias não saíram da Alemanha: não reunidos requisitos para que possa ser considerada como operação intracomunitária, tributada como operação interna
- mercadorias saíram da Alemanha: haverá lugar na Alemanha a uma TIB que aproveitará da correspondente isenção, havendo em contrapartida uma AIB no E.M. do seu desaparecimento que será considerado como lugar de chegada do bem

10.2 Regimes Particulares do RITI

Regimes Particulares do RITI

- Estado e sujeitos passivos isentos (artº 5, RITI)
- Meios de transporte novos (MTN) (artº 6, RITI)
- Transferências de bens (artº 7, RITI)
- Operações triangulares (artº 8, RITI)
- Vendas seguidas de instalação e montagem (artº 9, RITI)
- Vendas à distância (artº 10 e 11, RITI)

Regime especial dos meios de transporte novos



O regime previsto determina que a tributação destes bens (veículos terrestres, embarcações e aeronaves) se faça sempre no E.M. de destino, mesmo que os adquirentes sejam particulares

Da conjugação das normas mencionadas (artº 1, 2 e 14, RITI) pode concluir-se que a tributação dos MTN é efetuada sempre (qualquer que seja o adquirente ou o transmitente) no E.M. de destino (ou de registo dos MTN), aplicando-se uma isenção completa no E.M. de origem

Princípio de tributação no destino

Sujeitos Passivos + Particulares → Sujeito a IVA em Portugal

- aquisição intracomunitária de MTN
- por sujeitos passivos e particulares
- transmissões intracomunitárias de MTN com destino a outro E.M.
- qualquer pessoa (artº 1, b) e), RITI)
- são sujeitos passivos, os particulares que adquiram MTN de qualquer E.M. e as pessoas singulares ou coletivas que transmitam MTN para outros E.M. (artº 2, nº 2, RITI)

Meios de transporte novos (MTN) (artº 8, nº 4, RITI)

Tributáveis em Portugal

- aquisições intracomunitárias de MTN, sujeitos a registo, licença ou matrícula em Portugal
- pagamento do imposto (artº 22, RITI)
- adquirente deve exigir certos elementos na fatura do vendedor (artº 28, RITI)

Definição de meios de transporte (artº 6, nº 1, b), RITI)

- embarcações: comprimento > 7,5 m
- aeronaves: peso total de decolagem > 1.550 Kg
- veículos terrestres a motor: cilindrada > 48 cm³ ou potência > 7,2 Kw

Definição de meios de transporte usados (artº 6, nº 2, RITI)

- transmissão após 3 meses (ou 6 meses se veículos terrestres) da 1ª utilização (data do título do registo de propriedade) (artº 6, nº 3, RITI)
- e
- embarcações: navegação > 100 horas
- aeronaves: voo > 40 horas
- veículos terrestres a motor: Kms percorridos > 6.000 Km

Exemplo

Regime especial dos meios de transporte novos

Automóvel novo em 5.5.2014 (data da 1ª utilização constante do título de registo de propriedade), foi posteriormente adquirido no território nacional em 5.9.2014, com 6.500 Km percorridos

O veículo é considerado um meio de transporte novo por ter sido vendido apenas com 4 meses de utilização, mesmo tendo percorrido mais de 6.000 Km

Como MTN, a sua tributação será feita em Portugal por se tratar de uma aquisição intracomunitária de meios de transporte novos efetuada no território nacional

Exemplo (Regime especial dos meios de transporte novos)

Uma empresa que se dedica à construção de prédios para venda, exclusivamente destinados à habitação, e que, simultaneamente, realiza empreitadas de obras públicas, enquadrada no RNM do IVA, adquiriu em Fevereiro de 2014, na Alemanha, a fornecedores com NIF válido, uma viatura ligeira de mercadorias afeta à empreitada de obras públicas, por 27.000 € e uma grua para a construção de prédios para habitação, por 100.000 €, ambas no estado de novas

O ISV pago à AT (Alfândegas) com a legalização da viatura foi de 3.000 €

Perante estes dados, e considerando que no mês de Fevereiro de 2014 não foram realizadas quaisquer outras operações, quer no mercado externo quer no interno, e que não havia créditos a reportar de períodos anteriores, qual o resultado da declaração periódica de Fevereiro de 2014

Sujeito Passivo Misto, que realiza, simultaneamente, operações isentas que não conferem direito a dedução (construção de prédios de habitação para venda - artº 9, nº 30, CIVA) e operações sujeitas e não isentas (empreitadas de obras públicas)

Duas AIB, uma afeta à atividade isenta (grua nova) e outra afeta à atividade tributada (viatura nova), ambas sujeitas em PT por força do artº 1, a) e b), RITI

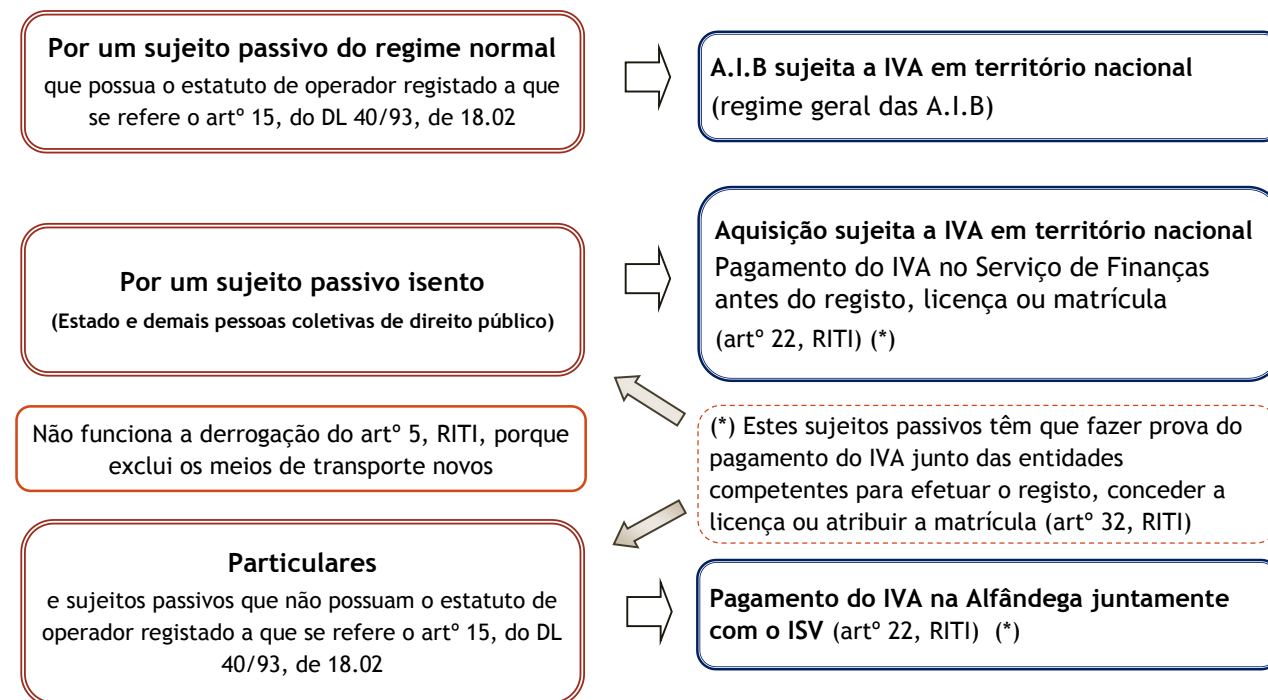
A aquisição da grua dá origem a IVA liquidado no valor de 23.000 € ($100.000 \times 23\%$) na DP, mas como se encontra afeta à atividade isenta, não é possível a sua dedução

A aquisição da viatura está sujeita, no entanto, o IVA é liquidado pela AT (Alfândegas) e aí pago pela empresa no montante de 6.900 € [$(27.000 + 3.000) \times 23\%$] (artº 22, nº 4, RITI), pode ser deduzido uma vez que se destina à atividade tributada e não se encontra excluído do direito à dedução (artº 19, nº 1, CIVA)

Logo, o IVA apurado: $23.000 - 6.900 = 16.100$ €

Regras na aquisição de meios de transporte novos sujeitos a imposto sobre veículos

- em vigor a partir de 01.07.2001 (artº 6, nº 2, DL 31/2001, de 8 de fevereiro)



Regime especial dos meios de transporte novos

Tratando-se de veículos “sujeitos a ISV” (automóveis ligeiros de passageiros), o IVA é pago juntamente com aquele imposto na AT (Alfândegas), independentemente da qualidade do adquirente, exceto no caso das aquisições serem efetuadas por operadores registados

Os sujeitos passivos isentos (artº 9, CIVA e artº 53, CIVA), o Estado e particulares que efetuem Aquisições Intracomunitárias de MTN não sujeitos a ISV (ex-IA) (com o estatuto de operador registado a que se refere o artº 15, do DL 40/93, de 18.02), passam a pagar o IVA na AT (Alfândegas) (artº 22, nº 4, RITI - redação DL 211/2005, de 7 de dezembro)

Tributação no país de destino para as aquisições de meios de transporte novos

- serão, mesmo que realizadas por particulares, qualificadas como aquisições intracomunitárias
- tratam-se de bens em que, fruto do elevado valor das respetivas transações, qualquer diferença de taxa de tributação, mesmo que diminuta, pode traduzir-se em vantagem conducente à deslocação do mercado
- foi, por isso, entendido que tais transações devem sempre localizar-se no país de destino, qualquer que seja o adquirente e o transmitente

Aquisição intracomunitária de bens sujeitos a IEC ou imposto sobre veículos

- princípio geral de que o valor tributável compreenderá também aqueles impostos
- ainda que quer estes quer o IVA sejam liquidados em momentos diferentes

Regime especial das vendas à distância

Vendas à distância (artº 10 e 11, RITI)

Requisitos

- operações efetuadas por sujeitos passivos
- adquirentes não têm NIF de IVA válido para efeitos de operações intracomunitárias (abrangidos pelo artº 5, RITI e os particulares)
- expedição ou transporte é efetuada pelo fornecedor (ou por sua conta)
 - exemplo: vendas por catálogo, internet “off-line”, televendas, etc

Particulares

Princípio base de tributação na origem

- bens transportados ou expedidos por conta do adquirente
 - exceção nos meios de transporte novos → destino
- se bens expedidos pelo vendedor ou por sua conta
 - vendas à distância

Vendas à distância

Tributação na origem (PT) (artº 10, RITI)

Transmissões para qualquer E.M., quando o adquirente desse E.M.:

- não registado em IVA no E.M. de chegada ou particular
- não sejam:
 - MTN, bens a instalar ou a montar (artº 9, nº 1, RITI) ou bens sujeitos a IEC
- valor global (líquido de IVA) → montante estabelecido pelo E.M. para o regime de vendas à distância (no próprio ano ou no anterior)

Tributação no destino (Portugal) (artº 11, RITI)

- vendas realizadas a partir de outro E.M. > 35.000 € (s/ IVA) (ano anterior ou ano em curso)
- bens transportados pelo fornecedor sujeito passivo de outro E.M.
- adquirentes: particulares ou SP sem direito a dedução
- não inclui MTN e bens sujeitos a IEC

Possível opção pelo SP português nesse E.M. (artº 11, nº 2, RITI)

Obrigações declarativas (artº 26, nº 3, RITI e artº 24, nº 3, RITI)

Liquidação em Portugal: vendedor/representante (artº 24, nº 3, RITI)

Limiares fixados pelos E.M. de destino dos bens (artº 10, RITI)

- transmissão para outros E.M.
- vendas à distância
- limites estabelecidos nesses E.M.

Vendas à distância

Serão sempre tributáveis em Portugal

- as vendas, feitas por fornecedores sujeitos passivos de outro E.M., de bens sujeitos a IEC, cujo adquirente seja um particular aqui domiciliado

Vendas à distância provenientes de outro E.M.

- tributadas em Portugal quando o valor global daquelas vendas em n ou n-1 ultrapassar os 35.000 € (valor sem IVA), sendo que até lá aquelas operações serão tributadas na origem (a fatura vem com IVA do E.M. do vendedor)
 - ultrapassa o limite na venda seguinte, desde que essa venda inferior a 35.000 €
- registo do vendedor em Portugal (artº 27, CIVA) ou nomeando um representante (artº 24, CIVA), passando a liquidar IVA em Portugal
- ou opção, pelo vendedor, pela tributação em Portugal desde o início, valendo essa opção por dois anos (artº 11, nº 2, b), RITI e artº 26, nº 3, RITI)

Não estarão sujeitas a IVA em Portugal

- a partir do momento em que o vendedor português ultrapassar o limite a partir do qual as vendas passam a estar sujeita noutros E.M.'s (artº 10, nº 1, RITI)
- ou, opção pela tributação no E.M. de destino, entregando para tal uma declaração de alterações a declarar tal opção (artº 26, nº 8, RITI)
- entrega de um mapa anual recapitulativo donde conste “o montante total das operações realizadas com cada E.M.” (artº 23, nº 2, RITI)

Regulamento (CE) 1777/2005

(Ofício 30.095, de 29.06.2006, da DSIVA)

- estabelece que, se no decorrer de um ano civil, for excedido o limiar aplicado por um E.M., não altera o lugar das transmissões de bens efetuadas no decurso desse mesmo ano civil antes de ter sido excedido o limiar aplicado pelo E.M. para o ano civil em curso, desde que o fornecedor:
 - não tenha feito uso do direito de opção que legalmente lhe é concedido
 - não tenha excedido o limiar no decurso do ano civil anterior

Exemplo

Regime especial das vendas à distância

Em 2013

- vendas à distância até 30.12.2013 pela empresa E (ES) a particulares residentes em Portugal: 34.900 € (IVA na origem, espanhol)
- venda única para particular português em 31.12.2013: 4.000 (IVA na origem, espanhol)

Em 2014

- todas as vendas para Particulares portugueses estão sujeitas a IVA Português

Exemplo

Regime especial das vendas à distância

No ano de 2013 um vendedor, sujeito passivo português

- efetuou vendas à distância com destino à Holanda
- de montante superior ao limiar aí fixado de 100.000 €
- as vendas à distância que no ano de 2014 efetuar para aquele E.M. considerar-se-ão localizadas/tributadas na Holanda
- em 2013, na operação seguinte à que ultrapassa o limite

Se, pelo contrário, em 2013 o valor das vendas à distância para aquele E.M. não tiver excedido aquele limiar, considerar-se-ão localizadas/tributadas em Portugal enquanto o mesmo não for ultrapassado

Vendas à distância com importação anterior

Casos em que o fornecedor neste regime tenha previamente importado os bens em Portugal, vindos de um país terceiro

- considerar-se-á que a expedição ou transporte tem lugar a partir de Portugal (E.M. de importação)

No caso em que os bens vendidos sob o regime de vendas à distância em Portugal por um fornecedor sujeito passivo de outro E.M., tenham sido por este importados nesse E.M. a partir de um país terceiro

- considera-se que são expedidos ou transportados para Portugal a partir desse E.M. de importação

Vendas efetuadas por um sujeito passivo a partir do território nacional para outro E.M.

Regime de tributação	Faturação / registo	RITI
Tributação em PT (na origem) ▪ vendas à distância para E.M. chegada ≤ limiar desse E.M. ▪ vendedor não opta pela tributação no destino	c/ IVA português	artº 10, nº 1 e 3, RITI
Tributação no E.M. de chegada (no destino) ▪ limiar ultrapassado ▪ ou fornecedor (PT) opta pela tributação nesse E.M., ainda que não tenha ultrapassado o limiar	c/ IVA do E.M. de chegada ▪ Obrigação de registo ou nomeação de representante nesse E.M.	artº 10, nº 1 e 3, RITI

Vendas efetuadas por um sujeito passivo de outro E.M. com destino ao território nacional

Regime de tributação	Faturação / registo	RITI
Tributação em PT (no destino) ▪ se vendas à distância para PT > 35.000 € ▪ se inferiores, se o vendedor do outro E.M. tiver optado pela tributação no destino	c/ IVA português ▪ Obrigação do SP do E.M. de registo ou nomeação de representante em PT	artº 11, nº 1 e 3, RITI
Tributação no E.M. de partida (na origem) ▪ se limiar de 35.000 € não tiver sido ultrapassado ▪ e fornecedor (E.M.) não tiver optado pela tributação em PT	c/ IVA do E.M. de partida	artº 11, nº 1 e 3, RITI

Regime especial das vendas à distância

Obrigações dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime das vendas à distância

Sujeitos passivos residentes

Entrega da declaração de alterações
(artº 26, RITI)

Quando pretendam optar pela tributação no destino
Quando pretendam renunciar ao regime por que optaram

Emissão de fatura pelas vendas à distância sujeitas a IVA em território nacional
(artº 28, RITI)

Enviar mapa recapitulativo com total das vendas à distância realizadas com cada E.M., juntamente com a declaração anual relativas às operações do ano anterior (artº 23 e artº 29, CIVA)

Pagamento do imposto no mesmo prazo da declaração periódica
(artº 22, CIVA)

Regime especial aplicável ao Estado, Pessoas Direito Público e Isentos

AIB efetuadas por:

- sujeito passivos isentos pelo artº 9, CIVA ou pelo artº 53, CIVA
- Estado (quando atue no âmbito dos seus poderes de autoridade)

Em condições normais, suportariam IVA no E.M. de origem (não têm NIF válido de IVA no VIES)

São considerados sujeitos passivos para efeitos de operações intracomunitárias (embora atípicos) (artº 2, nº 1, b) e c), RITI)

Não sujeição das AIB se o valor anual das compras não ultrapassar 10.000 €, ou, tratando-se de uma única aquisição não exceda esse valor (os MTN e os bens sujeitos a IEC's são excluídos para efeitos de aplicação deste regime → regimes particulares específicos) (artº 5, RITI)

Pelas AIB sujeitas a IVA deverão entregar uma DP até ao final do mês seguinte à data da fatura de compra (exigibilidade → artº 13, RITI) (artº 29, RITI)

Com operações sem direito a dedução

Não sujeitas a IVA em Portugal

Tributação na origem (no E.M.) (artº 5, nº 1, RITI), se:

AIB efetuadas por aqueles SP residentes em Portugal

- não sejam MTN ou bens sujeitos a IEC
- valor global AIB (s/ IVA) → 10.000 €
- ano anterior ou em curso

Opção pelo Regime Normal, durante 2 anos (artº 5, nº 3, RITI)

Sujeitas a IVA em Portugal

Tributação no destino (em Portugal) se:

- AIB efetuadas por aqueles SP residentes em Portugal
- valor das aquisições/ano > 10.000 €
- ou se fizer a opção pelo Regime Normal → 2 anos
- liquidam o IVA e não deduzem - entregam o IVA ao Estado

Envio da DP ao Serviço do IVA no mês seguinte (artº 29, RITI)

- não necessário nos períodos em que não há AIB

Obrigações dos Sujeitos Passivos isentos, Estado e pessoas coletivas de direito público
(artº 5, RITI)

Entrega da declaração de início / alteração (artº 25, RITI)

- até ao fim do mês seguinte → quando as AIB > 10.000 €
- antes de efetuarem uma AIB → quando o seu valor > 10.000 €
- antes de efetuarem uma AIB → se opção pelo regime de tributação no destino

Entrega da declaração de alteração (durante o mês de Janeiro) para voltar ao regime de não sujeição pelas AIB (artº 25, RITI)

- decorrido 1 ano → quando as AIB ≤ 10.000 €
- decorridos 2 anos → após a opção

Pagamento do imposto (artº 22, RITI)

- em simultâneo com a DP
- até ao fim do mês seguinte ao da exigibilidade (artº 29, RITI)

Exemplo

Estado, Pessoas Coletivas de Direito Público e SP Isentos

Sujeito passivo, enquadrado no regime especial de isenção (artº 53, CIVA)

- efetua uma aquisição de um bem de equipamento a um fornecedor espanhol, em 2013
- o valor deste equipamento é de 7.500 €

Esta aquisição não está sujeita a IVA em Portugal, mas sim no Estado-membro de origem (Espanha), por não exceder o limite fixado de 10.000 € e por se tratar de um sujeito passivo que poderá beneficiar deste regime derogatório

Exemplo

Estado, Pessoas Coletivas de Direito Público e SP Isentos

A Escola X, isenta nos termos do artº 9, CIVA

- em 2014, faz uma aquisição de material informático na Alemanha no valor de 12.500 €
- ultrapassando o limiar de 10.000 €, esta aquisição é tributada em Portugal, pelo que a Escola X, antes de efetuar a AIB
 - terá que se registar em IVA
 - apresentar declaração de início de atividade no SF competente
 - ou, já se encontrando registada, uma declaração de alterações

Terá ainda que proceder à liquidação do IVA e entregá-lo nos cofres do Estado nos prazos previstos, não podendo deduzi-lo

Exemplo (Estado, Pessoas Coletivas de Direito Público e SP Isentos)

Uma clínica médica com sede em Lisboa, isenta pelo artº 9, CIVA, e que nunca realizou, até ao ano de 2014, qualquer aquisição de bens no estrangeiro, efetuou, durante o ano de 2014 as seguintes aquisições a fornecedores de outros Estados-membros, todos eles possuidores de NIF constante no VIES:

- em 10.08.2014, material de sutura, no Reino Unido, por 8.000 €
- uma viatura ligeira de passageiros em 20.08.2014, com 2.500 Km e 2 anos, no valor de 25.000 €
- em 10.10.2014, material de radiologia, na Bélgica, por 4.000 €
- em 2.11.2014, equipamento para cirurgia, na Alemanha, por 25.000 €
- em 23.11.2014, material de sutura, na França, por 5.000 €

Enquadramento:

SP isento nos termos do artº 9, CIVA, beneficiando do regime de exclusão tributária contido no artº 5, RITI (supondo que não exerceu a opção do artº 5, nº 3, RITI, de tributar as AIB)

- Aquisição em 10.08.2014 (material de sutura, no Reino Unido, por 8.000 €):
 - não sujeita a IVA (IVA da origem, evidenciado na fatura do fornecedor; artº 5, nº 1, RITI)
- Aquisição de uma viatura ligeira de passageiros em 20.08.2014:
 - não se aplica este regime por existir um regime próprio de enquadramento
- Aquisição em 10.10.2014 (material de radiologia, na Bélgica, por 4.000 €)
 - igualmente não sujeita a IVA em Portugal, embora tenha ultrapassado, por força desta aquisição, os 10.000 €
 - pelo artº 25, nº 1, a), RITI, deverá entregar, até ao final do mês de Novembro a declaração de alterações, passando o seu NIF a constar no VIES desde então
 - as remessas de bens estão na origem isentas de IVA e no destino (PT) sujeitas como uma “normal” AIB (isto só acontece após a entrega da declaração de alterações)

- Aquisição em 2.11.2014 (equipamento para cirurgia, na Alemanha, por 25.000 €):
 - trata-se de uma só aquisição que por si só ultrapassa o limite dos 10.000 €, não beneficiando deste regime de derrogação (artº 5, nº 1, c), RITI - 2ª parte)
 - a clínica terá de, obrigatoriamente, entregar a declaração de alterações antes de efetuar a referida aquisição, sendo a aquisição tributada em sede de IVA em PT (como uma “normal” AIB) (artº 25, nº 1, c), RITI)
 - passando a liquidar IVA nas AIB (com limitação na sua dedutibilidade por se tratar de um sujeito passivo isento) em todas as aquisições que efetuar posteriormente, no ano e no seguinte, tal como acontece com a aquisição de 23.11.2014

Regime especial dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC's)



Incidência (artº 6, nº 1, a), RITI)

- Álcool, Bebidas Alcoólicas, Tabaco, Produtos Petrolíferos

Tributação no destino

- bens sujeitos a IEC - sempre tributados no destino
- regulamentada em legislação específica
- Código dos Impostos Especiais de Consumo (DL 73/2010, de 21 de junho)
- impostos monofásicos
- IVA incide e acresce aos IEC (artº 17, nº 3, RITI)

Circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a IEC, sem controlos aduaneiros

Recurso a quatro elementos essenciais:

- o entreposto fiscal
- os operadores habilitados pela autoridade aduaneira
- o documento de acompanhamento
- as garantias

Circulam em regime de suspensão entre entrepostos fiscais, aprovados pela AT (Alfândegas), a coberto de um documento (administrativo ou comercial) de acompanhamento, aprovado pelo Regulamento (CEE) 2719/92, da Comissão, de 11 de setembro

Imposto de consumo sobre o tabaco

O imposto incide sobre o tabaco manufaturado destinado ao consumo em todo o território nacional

- devido no momento em que se verifica a produção ou importação em Portugal

As embalagens de venda ao público de tabaco manufaturado para consumo no território nacional têm de conter uma estampilha fiscal, que deve ser aplicada antes da introdução do tabaco no consumo, de modo a não permitir a sua reutilização

Regime especial de tributação em IVA dos tabacos

IVA devido pelos produtores ou importadores, calculado com base no preço de venda ao público

- os revendedores não liquidam IVA nas vendas e não deduzem
- não prejudicado o direito à dedução do IVA suportado em outros bens e serviços

Os revendedores de tabaco não têm de incluir estas operações nem na DP, nem na declaração anual, do IVA

Imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas

O imposto incide sobre a cerveja, os vinhos tranquilos e espumantes e outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas

- ficando os produtos sujeitos ao imposto a partir da sua produção ou importação

Há diversas isenções: vinho produzidos por particulares e consumido pelo produtor, desde que não seja objeto de venda

Imposto sobre os produtos petrolíferos

O imposto incide sobre os produtos usualmente utilizados como carburantes, ou como combustíveis, nomeadamente gasolinas, petróleos, gasóleo, fuelóleo, gases utilizados como carburantes, etc

São tributadas as pessoas singulares ou coletivas

- em nome dos quais são declaradas para introdução no consumo as mercadorias sujeitas a imposto

Imposto sobre Veículos

Tributa, de uma maneira geral, todos os veículos automóveis ligeiros de passageiros importados no estado de novos ou usados, ou montados e fabricados em Portugal e que se destinem a ser matriculados

O montante do imposto é determinado de acordo com uma tabela de taxas que tem por base a cilindrada e o tipo de motores, existindo redução de taxas para a importação de veículos usados de acordo com os anos de uso

Este imposto substituiu o anterior Imposto Automóvel a partir de 1.7.2007

(Lei 22-A/2007, de 29 de junho)

Aquisições de bens sujeitos a IEC's

- Imposto de consumo sobre o tabaco
- Imposto especial sobre o álcool
- Imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas
- Imposto especial sobre os produtos petrolíferos

Tributação no destino (regulamentada em legislação específica)

Quando efetuadas pelo Estado, pessoas coletivas de direito público e SP isentos

- Pagamento do IVA na Alfândega juntamente com os IEC's (artº 22, RITI)

10.3 Isenções em operações intracomunitárias de bens

Isenção na Transmissão Intracomunitária de Bens (artº 14, a), RITI)

Estão isentas de imposto:

- as transmissões de bens, efetuadas por um SP dos referidos no artº 2, nº 1, a), CIVA
- expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deles, 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 IVA 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

Outras isenções nas transmissões intracomunitárias de bens

Transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos

Qualquer que seja a qualidade do vendedor ou do adquirente (inclui particulares)

Transmissões de bens que consistam na transferência de bens efetuada pelo SP para as necessidades da sua empresa noutro E.M.

Transmissões de bens sujeitas a IEC efetuadas por um SP português, quando o adquirente seja um sujeito passivo isento ou não SP noutro E.M.

Isenções completas (artº 19, nº 2, RITI)

Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens (artº 15, RITI)

Transmissão que no território nacional esteja isenta (as isenções do artº 9, CIVA)

Isenções das importações do artº 13, CIVA

Isenção nas aquisições intracomunitárias de bens na medida em que o IVA suportado, caso não fosse consignada a isenção, possibilite ao Sujeito Passivo o reembolso através da disciplina do DL 408/87, de 31 de dezembro (8ª Diretiva)

- se sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional mas que são sujeitos ao IVA em outro Estado-membro
- e que em Portugal suportam IVA em função de operações por si realizadas e aqui localizadas
- desde que o IVA suportado seja dedutível

Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens

- AIB cuja transmissão no território nacional seja isenta
- AIB cuja importação seja isenta pelo artº 13, CIVA
- AIB efetuadas por um SP que se encontra em condições de beneficiar do reembolso do IVA nos termos do DL 408/87, de 31 de Dezembro (novo regime a partir de 1 de Janeiro de 2010, através do DL 186/2009, de 12 de Agosto)

Isenções nas importações de bens (artº 16, RITI)

Efetuadas por um Sujeito Passivo, agindo como tal

- quando esses bens se destinem a ser objeto de uma TIB subsequente para outro E.M. isenta pelo artº 14, RITI

Para que esta isenção se verifique, é necessário que:

- SP comprove que os bens se destinam a um adquirente situado noutro E.M.
- a expedição ou transporte das mercadorias para o outro E.M. seja imediatamente subsequente à importação
- seja prestada uma garantia junto da AT (Alfândegas), caso no momento da importação, não ser prestada a prova dos requisitos anteriores
 - esta garantia será mantida pelo prazo de 30 dias
 - findo esse prazo, se não exibidas as provas, exigido o IVA

Bens em livre prática (...)

- consideram-se em livre prática num E.M. os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse E.M.
- e que não tenham beneficiado do reembolso total ou parcial desses direitos ou encargos (implícita a isenção do artº 16, RITI)

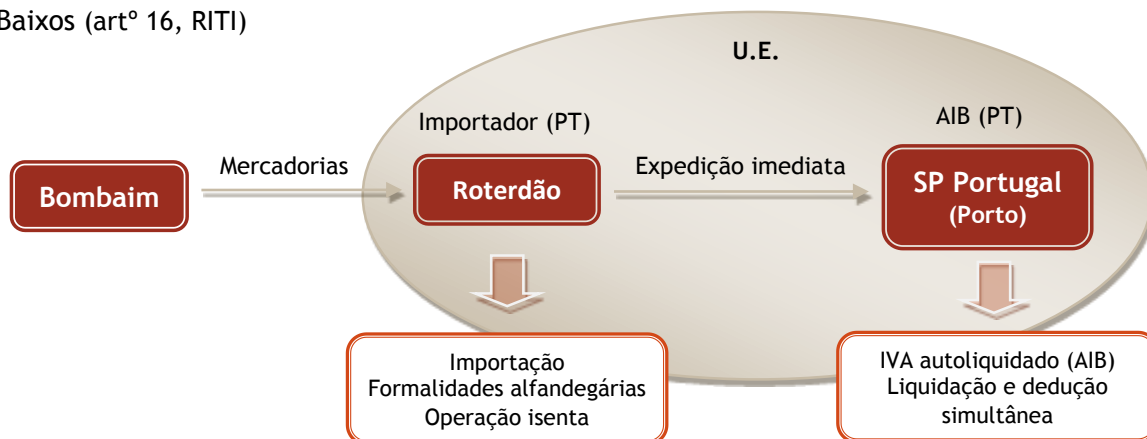
Exemplo

Isenções nas importações de bens

Uma empresa de Bombaim (Índia) vende confeções à empresa portuguesa PT, com sede no Porto

Os bens alienados, no valor de 60.000 €, são expedidos em 20.08.2013, por via marítima, de Bombaim para Roterdão, onde dão entrada em território comunitário a 25.08.2013, para serem expedidos de imediato, por via rodoviária, para o Porto, onde chegam a 01.09.2013

Estamos perante uma operação assimilada a uma Aquisição Intracomunitária de Bens tributada em Portugal na sequência de uma importação de bens isenta de IVA nos Países Baixos (artº 16, RITI)



Exemplo

Isenções nas importações de bens

Numa importação da China, o material é desalfandegado em Algeciras (Espanha), por um despachante, representante legal de uma empresa portuguesa

Os bens vêm para Portugal

O representante legal paga os direitos aduaneiros e debita-os à empresa portuguesa, passando uma declaração dos elementos relativos do valor aduaneiro à mesma empresa em Portugal

As mercadorias importadas provenientes de países terceiros, cuja entrada em território aduaneiro da U.E. ocorra nalgum porto, aeroporto ou qualquer outra estância aduaneira mas com destino a Portugal, são assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens

Com o RITI, o conceito de importação de bens, constante do artº 5, nº 1, CIVA, engloba apenas a entrada em território nacional de bens originários ou provenientes de países terceiros

- desde que os mesmos não se encontrem em livre prática ou tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos da união aduaneira

A introdução em livre prática confere o estatuto de mercadoria intracomunitária a uma mercadoria não comunitária, implicando (artº 79, do Código Aduaneiro Comunitário)

- o cumprimento das formalidades previstas para importação de mercadorias
- o pagamento dos direitos aduaneiros no E.M. de entrada dos bens

A mercadoria poderá, em princípio, beneficiar da isenção de IVA naquele país

(artº 28-C, ponto D, da 6ª Diretiva, aditado pela Diretiva 91/680/CEE, de 16/12/1991)

- uma vez que os bens se destinam a ser enviados para outro E.M. (Portugal)

Liquidação do IVA em Portugal (artº 4, nº 1, a), RITI)

- assimila a AIB, efetuada a título oneroso
- a afetação por um SP às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta
- a partir de outro E.M. no qual o bem tenha sido importado pelo SP
- no âmbito da sua atividade
- implicando a sujeição a IVA da operação (artº 1, RITI) e a consequente liquidação do IVA (artº 23, nº 1, a), RITI)

Valor tributável da AIB

- constituído pelo preço de aquisição dos bens
- acrescido, nomeadamente
 - de impostos, direitos, taxas e outras imposições (com exceção do próprio IVA)
 - e das despesas acessórias eventualmente debitadas, tais como, as respeitantes a transporte, embalagem, seguros e comissões

Declaração periódica

- adquirente obrigado à inscrição do valor tributável e o IVA nos campos 10 e 11 do Q.06 respeitante ao período em que, pelo artº 13, RITI, se verifique a sua exigibilidade
- o IVA liquidado poderá igualmente ser deduzido e inscrito nos campos 20 a 24 do Q.06, nos termos gerais do CIVA (artº 19, nº 1, RITI)

10.4 Operações triangulares

Regra Geral (RITI)

Localização das aquisições intracomunitárias de bens

- o lugar de chegada dos bens

Operações Triangulares

- mecanismo de segurança (artº 8, nº 3, RITI)
- inclusão na Declaração Recapitulativa (artº 31, nº 2, RITI)
 - código indicador do tipo de operação (4)

Circuito físico das mercadorias não coincide com circuito documental (faturas)

- regra geral de localização das AIB segundo a qual a tributação irá ocorrer no E.M. de chegada (de destino) dos bens (artº 8, nº 1, RITI)

“Mecanismo de Segurança”

Impõe a tributação da aquisição em território nacional

- se NIF para IVA, ao abrigo do qual foi efetuada a aquisição, tiver sido atribuído em Portugal
- mesmo que o local de chegada da expedição ou transporte dos bens se situe noutro E.M.
- e não prove que a aquisição foi sujeita a IVA nesse outro E.M.

Este “mecanismo de segurança” aplica-se

- às designadas “operações triangulares”

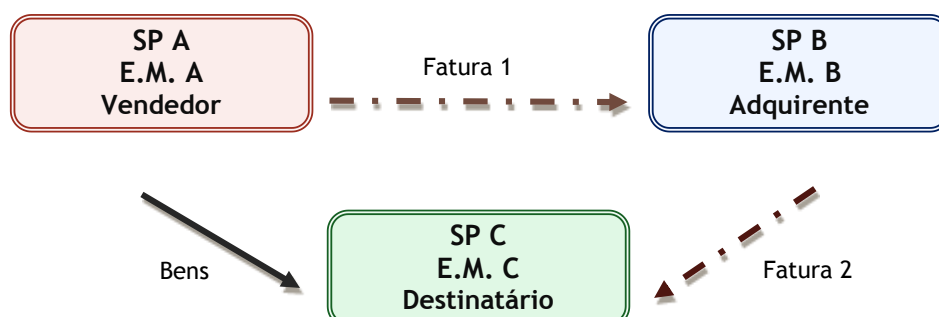
Localização excecional das AIB no E.M. que atribuiu o NIF de IVA ao abrigo do qual foi efetuada a aquisição

- a não ser que seja feita a prova de que os bens foram efetivamente sujeitos a IVA no E.M. de chegada (artº 8, nº 2, RITI)

Consequência...: situações de dupla tributação

- tributação no E.M. de chegada dos bens
- e tributação no E.M. onde está registado o adquirente

Operação Triangular “pura”



Operação Triangular “pura”

Há situações em que a operação intracomunitária envolve 3 sujeitos passivos, estabelecidos e devidamente registados em cada um de 3 E.M. diferentes (E.M. A..., E.M. B... e E.M. C...), sendo que a faturação emitida em A... segue para B... que, por sua vez, fatura C...

No entanto, os bens seguem diretamente de A... para C... (as chamadas Operações Triangulares)

- Se Portugal é o E.M. A...
 - TIB isenta em Portugal (artº 14, RITI)
- Se Portugal é o E.M. C...
 - AIB tributada em Portugal (artº 8, nº 1 RITI)
 - salvo se verificados os condicionalismos referidos no artº 15, nº 2, RITI, situação que a AIB é isenta e haverá uma Transmissão de Bens localizada em Portugal e cujo devedor é C...
- Se Portugal é o E.M. B...
 - AIB tributada em Portugal, se o Sujeito Passivo sediado em Portugal não provar que a operação foi sujeita, a título de AIB, no E.M. C... (artº 8, nº2, RITI)
 - ou operação não sujeita em Portugal se o Sujeito Passivo sediado em Portugal provar que a operação foi sujeita, a título de AIB, no E.M. C... (artº 8, nº 2 e 3, RITI)
 - inclui a operação no campo 10 do Q.06 da declaração periódica, mas não no 11
 - indica, na declaração recapitulativa, a transmissão no E.M. C... , com a indicação do Código 4 (artº 23, nº 1, a), RITI)

Nos termos do artº 20, nº 1, b), ponto II, CIVA, o IVA suportado para a realização desta operação pode ser deduzido por A...

- valor da operação inscrito no campo 8 do Q.06 da DP

Considera-se sempre que a AIB foi sujeita a imposto no E.M. de chegada dos bens, desde que se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições:

- os bens se destinem a ser transmitidos nesse E.M. e são incluídos na declaração recapitulativa (artº 23, nº 1, a) e artº 30, nº 1, RITI)
- o adquirente é um sujeito passivo registado nesse E.M.
- o adquirente é expressamente mencionado na fatura como devedor do imposto pela transmissão de bens nesse E.M.

Exemplo (Operação Triangular “pura”)

Um SP registado em Espanha (E) fatura mercadorias a Sujeito Passivo registado em Portugal (P), mas as mercadorias são entregues diretamente na França a um cliente F

A aquisição por P não é tributada em Portugal se P fizer prova que efetuou uma transmissão a F e que designou F como devedor do imposto em França na fatura que lhe emitiu e desde que:

- inclua a operação no campo 10 do Q.06 da declaração periódica, mas não no 11
- indique na declaração recapitulativa a transmissão a F, com a indicação do código 4

Se não forem cumpridos os requisitos referidos, há lugar à chamada “cláusula de salvaguarda” (artº 8, nº 3, RITI) considerando-se que o lugar de tributação se situa em Portugal

Operações triangulares “puras”

Na ausência de medidas de simplificação que evitassem a dupla tributação decorrente da aplicação do “mecanismo de segurança”, o operador B deveria adotar um dos procedimentos alternativos:

- **Hipótese 1:** registo no E.M. 1 (E.M. do vendedor), onde faria uma aquisição de bens interna ao A (o imposto suportado seria dedutível), seguida de uma TIB isenta para o E.M. 3 (C faria uma AIB)
- **Hipótese 2:** registo no E.M. 3 (E.M. do destinatário), onde faria uma AIB tributada (o imposto liquidado seria, em princípio, dedutível), seguida de uma transmissão interna nesse E.M. para o C

Medida de simplificação (artº 8, nº 3, RITI):

- a medida de simplificação dispensa o registo de B no E.M. 3, embora a operação seja aí tributada (no local do efetivo destino dos bens)
- sendo assim, aquela medida simplificadora converte aquela operação triangular na seguinte operação:
 - SP1, identificado no E.M. 1 (ES), vende bens ao SP 2, identificado no E.M. 2 (FR), os quais são revendidos pelo SP 2 ao SP 3, identificado no E.M. 3 (PT)

Os bens, faturados pelo SP 1 ao SP 2 e pelo SP 2 ao SP 3 são, porém, diretamente expedidos ou transportados pelo SP1 do E.M. 1 (ES) para o SP 3 no E.M. 3 (PT)

Exemplo (Operação Triangular “pura”)

AIB tributada no E.M. 3 (PT) por ser o local da chegada dos bens (artº 8, nº 1, RITI)

- o adquirente SP 2 utiliza, para efetuar a aquisição, um NIF, para efeitos de IVA, atribuído pelo E.M. 2 (FR), o que faz acionar a “cláusula de segurança”
 - impondo a tributação no E.M. 2 (FR) por ser esse que atribuiu o NIF do adquirente dos bens
- esse “mecanismo de segurança” não será aplicável quando o adquirente SP 2 prove, no momento da aquisição
 - que esta foi sujeita a IVA no E.M. de chegada dos bens (PT)
- transmissão do SP 2 (FR) ao SP 3 (PT):
 - fisicamente, os bens não partem de França → não é uma TIB
 - em França → não é o local de partida

Em Portugal (local de chegada dos bens)

- tributação em IVA: líquida e deduz

Em França (assinala no Anexo I (4) da DP - operação triangular)

- prova da tributação em Portugal

Em Espanha (transmissão intracomunitária isenta)

Portugal o E.M. da chegada dos bens

- o adquirente-revendedor, de outro E.M., realiza em Portugal uma AIB sujeita mas isenta nos termos do artº 15, nº 2, RITI
- também não é sujeito passivo pela transmissão feita ao cliente (PT)
- assumindo-se este como devedor do IVA em Portugal o SP Português (artº 24, nº 5, RITI)

Para que assim aconteça é necessário que se verifiquem as condições:

- o adquirente-revendedor dos bens deve ser sujeito passivo não registado e sem representante em Portugal nem no E.M. de origem dos bens
- a AIB feita em Portugal por esse adquirente-revendedor deve ter por motivação a venda subsequente dos bens a um cliente, sujeito passivo em Portugal
- os bens expedidos diretamente do fornecedor para o cliente em Portugal
- o adquirente-revendedor deve emitir fatura ao cliente, sujeito passivo em Portugal, mencionando o NIF do IVA de ambas as partes e referindo expressamente o cliente nacional como devedor do IVA em Portugal
- o cliente português deve cumprir as obrigações daqui decorrentes e indicar na sua DP de IVA, a aquisição feita como aquisição intracomunitária (artº 31, nº 5, RITI)

Adquirente-revendedor sujeito passivo de IVA em Portugal

A simplificação afasta a disciplina do artº 8, nº 2, RITI, não considerando que existe em Portugal uma AIB por este ser o E.M. onde se encontra estabelecido o adquirente-revendedor (não aplicação do normativo de segurança), desde que se verifiquem as seguintes condições (artº 8, nº 3, RITI):

- o adquirente-revendedor deve ser um sujeito passivo de IVA nacional, não registado e sem representante no de chegada
- bens expedidos do E.M. do fornecedor diretamente para o do cliente de outro E.M.
- a AIB que acontecerá no E.M. da chegada da expedição ou transporte dos bens deve ter como objetivo direto e imediato a transmissão subsequente a um cliente, sujeito passivo nesse E.M.
- o SP nacional deve emitir ao seu cliente fatura donde constem os NIF de IVA das duas partes e a menção de que o cliente é devedor do IVA relativo àquela operação nesse E.M. (o da chegada da expedição ou transporte dos bens)
- o SP nacional deve qualificar a venda como transmissão intracomunitária na declaração recapitulativa do período, com o código 4 e com a indicação do NIF de IVA do adquirente-destinatário no E.M. de chegada dos bens

Uma empresa portuguesa, sujeito passivo de IVA, com sede em Lisboa, dedica-se à produção e comercialização de matéria de prótese dentária

No âmbito da sua atividade, adquiriu uma certa quantidade de produtos a uma empresa do Luxemburgo, para fins de revenda a uma empresa da Alemanha

A empresa portuguesa solicita à fornecedora do Luxemburgo que procedesse diretamente à expedição dos produtos para a cliente alemã

Todos os intervenientes no negócio indicaram aos seus parceiros os respetivos NIF

O SP português indicou na fatura emitida ao cliente alemão, a qualidade deste como devedor do IVA na Alemanha, incluindo a venda na Declaração Recapitulativa

A compra dos produtos feita pela empresa portuguesa à empresa luxemburguesa é uma AIB não tributada em Portugal, pois pode provar que a operação vai ser tributada no país do destino final da mercadoria (Alemanha)

A empresa portuguesa, no âmbito desta operação, faz duas AIB

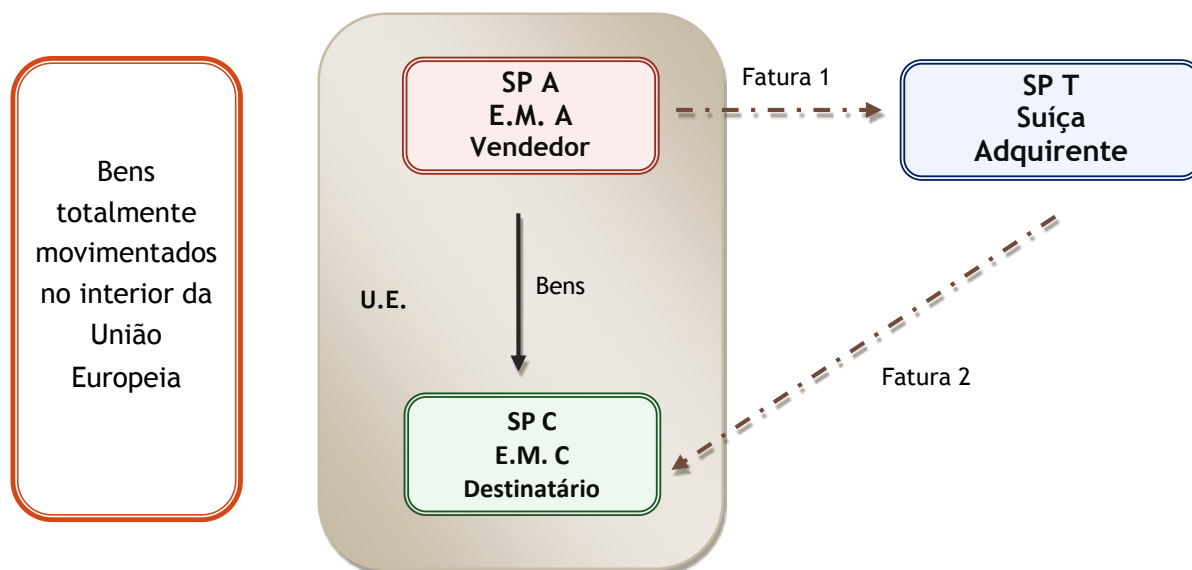
- uma em Portugal, por ter utilizado o seu NIF português (não tributada, por poder provar)
- uma na Alemanha, por ser aí o destino das mercadorias (AIB isenta na Alemanha)

Operações “falsas” triangulares

Uma outra situação é aquela em que a mesma operação intracomunitária envolve 3 operadores, 2 deles estabelecidos e devidamente registados em cada um de 2 E.M. diferentes (E.M. A... e E.M. C...) e um terceiro sediado num País Terceiro (T...), sendo que a faturação emitida em A... segue para T... que, por sua vez, fatura C...

No entanto, os bens seguem diretamente de A... para C...

Operações triangulares, em que intervém um operador económico situado em país terceiro



Operação não isenta de IVA

Bens totalmente movimentados no interior da União Europeia

- SP T... (Suíça) tem de se estabelecer num E.M., ou nomear representante
 - operações intracomunitárias de bens se se estabelecer no E.M. A ou no E.M. C
 - operações triangulares, se se estabelecer noutro E.M.

Se Portugal é o E.M. A...

- Transmissão de Bens não isenta em Portugal:
 - não há uma exportação porque as mercadorias não saem da Comunidade
 - nem há uma transmissão intracomunitária porque o adquirente não é Sujeito Passivo noutro E.M.
- O Sujeito Passivo português (A...) não liquidará IVA ao cliente do País Terceiro (T...)
 - se T... se registar no E.M. C... ou aí nomeie representante: TIB isenta (artº 14, RITI)
 - se T... se registar noutro E.M. ou aí nomeie representante: TIB isenta (artº 14, RITI)
 - se se registar em Portugal ou aqui nomeie representante
 - A... liquidará IVA a T... que, ao transferir os bens para o E.M. C..., fará uma transmissão de bens isenta nos termos do artº 14, RITI
 - neste caso, T... deduzirá, na respetiva Declaração Periódica, o IVA suportado em Portugal

Se Portugal é o E.M. C...

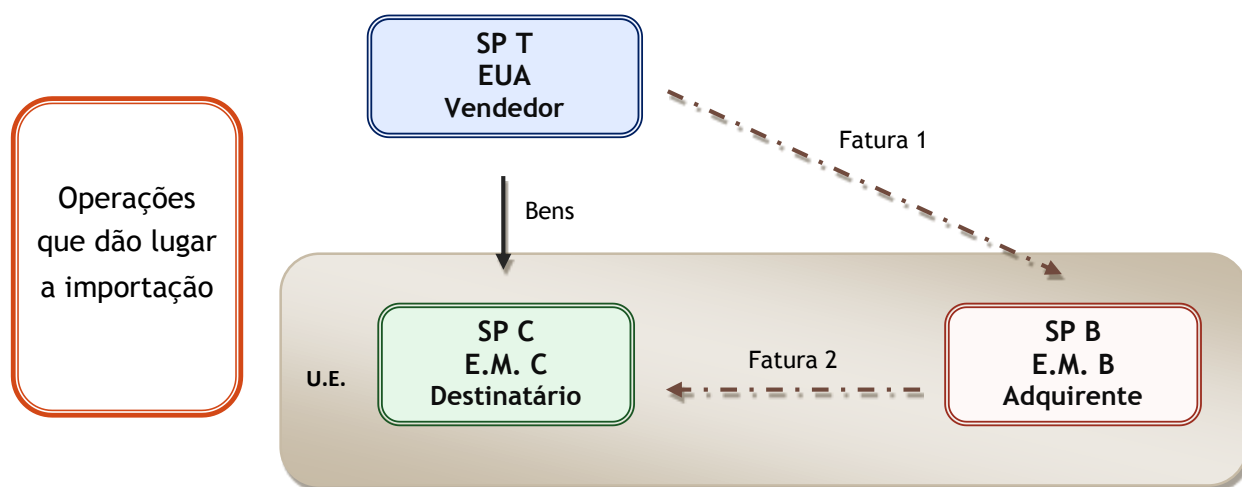
AIB efetuada pelo Sujeito Passivo C e tributada em Portugal (artº 4, nº 2, RITI)

- Se T... se registar em Portugal ou aqui nomeie representante
 - neste caso, é T... que faz uma AIB em Portugal e a venda de T... a C..., trata-se duma mera operação interna em que T... liquidará IVA a título de Transmissão de Bens efetuada em Portugal
- Salvo se T... se registar num E.M. diferente de A... ou C... ou aí nomeie representante e indicar na fatura, como devedor do imposto, C...
 - neste caso, a AIB em Portugal é isenta (artº 15, RITI), havendo uma venda de T... a C... tributada em Portugal, mas em que o devedor do imposto é C...

Falsa triangular, com importação na U.E.

Uma nova situação é aquela em que a mesma operação intracomunitária envolve 3 operadores, 2 deles estabelecidos e devidamente registado em cada um de 2 E.M. diferentes (E.M. B... e E.M. C...) e um terceiro sediado num País Terceiro (T...), sendo que a faturação emitida em T... segue para B... que, por sua vez, fatura C...

No entanto, os bens seguem diretamente de T... para C...



Se Portugal é o E.M. B...

Operação não sujeita em Portugal

- trata-se de uma transmissão de bens que não se encontram em Portugal no momento da expedição ou transporte com destino ao adquirente C...
- esta operação dá origem a uma importação no E.M. C...

Nos termos do artº 20, nº 1, b), ponto II, CIVA, o IVA suportado para a realização desta operação pode ser deduzido por C...

Se Portugal é o E.M. C...

Importação em Portugal

SP C... (Portugal) faz a importação dos bens

- Débito do Sujeito Passivo B... para C... (Portugal) fora do campo da incidência do IVA
- o Sujeito Passivo C... paga o IVA na alfândega, com base na Fatura 2

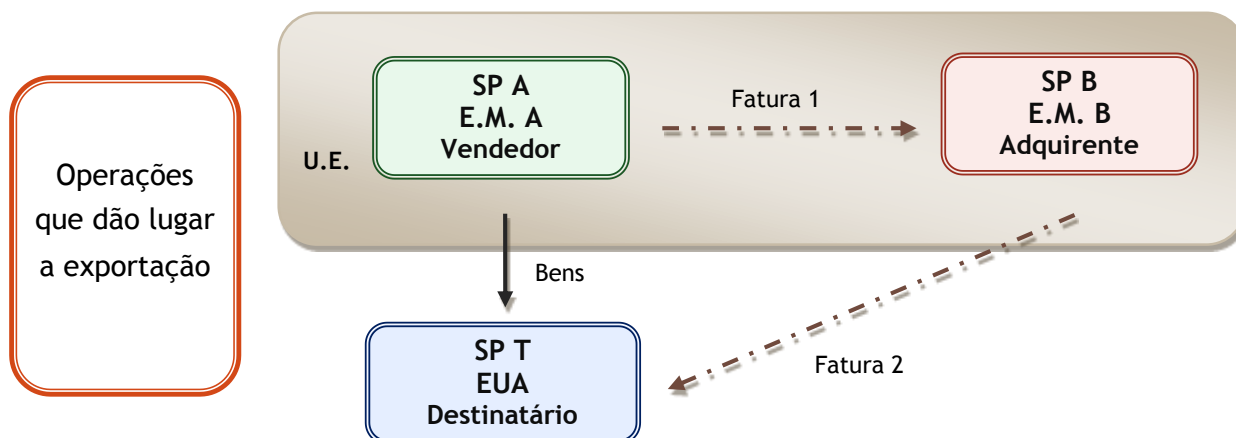
SP C... efetua uma importação tributada em Portugal, cujo valor tributável terá por base a Fatura 2

- a fatura 2 não se encontra sujeita a IVA no E.M. B...
- nos EUA a exportação (Fatura 1) estará isenta à luz do princípio global da tributação no destino

Falsa triangular, com exportação da U.E.

Uma outra situação é aquela em que a mesma operação intracomunitária envolve 3 operadores, 2 deles estabelecidos e devidamente registado em cada um de 2 E.M. diferentes (E.M. A... e E.M. B...) e um terceiro sediado num País Terceiro (T...), sendo que a faturação emitida em A... segue para B... que, por sua vez, fatura T...

No entanto, os bens seguem diretamente de A... para T...



Se Portugal é o E.M. A...

Transmissão de Bens isenta em Portugal

- SP A... (Portugal) faz a exportação dos bens (artº 14, CIVA)
- débito de SP A... (Portugal) para SP B... (E.M. B...) isento de IVA, visto tratar-se de uma exportação para T... (EUA)
- a exportação do SP A... deve ser feita em nome e por conta do SP B..., indicando o valor de venda

Se Portugal é o E.M. B...

Operação não sujeita em Portugal

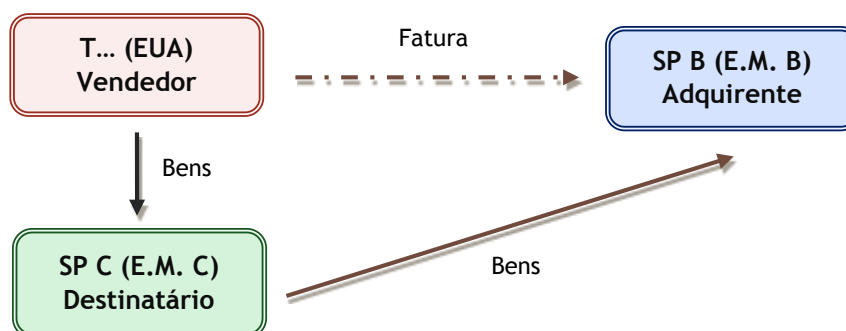
- trata-se de uma transmissão de bens que não se encontram em Portugal no momento da expedição ou transporte com destino ao destinatário T...
- esta operação dá origem a uma exportação no E.M. A...

Nos termos do artº 20, nº 1, b), ponto II, CIVA, o IVA suportado para a realização desta operação pode ser deduzido por A...

Outras falsas triangulares

Uma situação é aquela em que a mesma operação intracomunitária envolve 2 operadores, 1 deles estabelecido e devidamente registado num E.M. B... e o outro sediado num País Terceiro (T...), sendo que a faturação emitida em T... segue para B...

No entanto, os bens seguem para um E.M. C... e deste para o E.M. B...



Se Portugal é o E.M. B...

AIB efetuada por B... e tributada em Portugal

Se Portugal é o E.M. C...

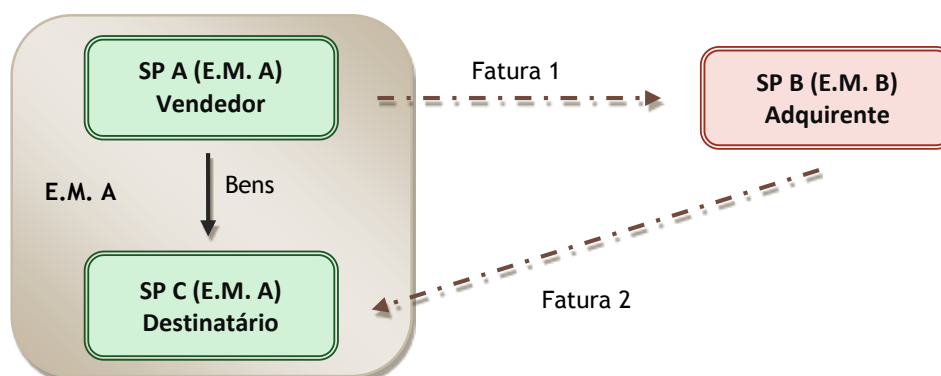
Importação em Portugal isenta (artº 16, RITI)

TIB para B... isenta (artº 14, RITI)

O vendedor T... deve nomear representante em Portugal (artº 30, CIVA) que cumprirá as obrigações decorrentes da importação e da TIB

Uma outra situação é aquela em que a mesma operação intracomunitária envolve 3 operadores, 2 deles estabelecidos e devidamente registado em cada um de 2 E.M. diferentes (E.M. A... e E.M. B...) e um terceiro sediado num desses (E.M. A...), sendo que a faturação emitida em A... segue para B... que, por sua vez, fatura o destinatário no E.M. A...

No entanto, os bens não saem do E.M. A...



Se Portugal é o E.M. A...

Transmissão de Bens de A... para B..., tributada em Portugal

Transmissão de Bens de B... para o destinatário em Portugal (C...), tributada em Portugal

- B... poderá nomear um representante em Portugal, responsável pela liquidação do IVA, podendo ser deduzido o IVA suportado
- Se B... não nomear representante será o destinatário o responsável pela liquidação, podendo B... solicitar o reembolso do IVA suportado em Portugal

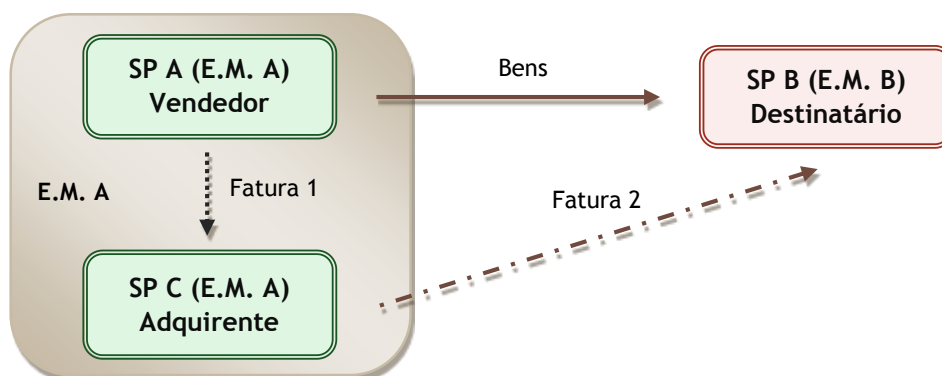
Se Portugal é o E.M. B...

Operação não sujeita em Portugal, porquanto se trata duma transmissão de bens que não se encontram em Portugal no momento da expedição ou transporte com destino ao destinatário no E.M. A...

- aplicando-se, no E.M. A... e com referência ao Sujeito Passivo português, com as devidas adaptações o antes referido

Ainda outra situação é aquela em que a mesma operação intracomunitária envolve 3 operadores, 2 deles estabelecidos e devidamente registado em cada um de 2 E.M. diferentes (E.M. A... e E.M. B...) e um terceiro sediado num desses (E.M. A...), sendo que a faturação emitida em A... o é para um Sujeito Passivo do mesmo E.M. A... que, por sua vez, fatura o destinatário no E.M. B...

No entanto, os bens saem do E.M. A... para o E.M. B...



Se Portugal é o E.M. A...

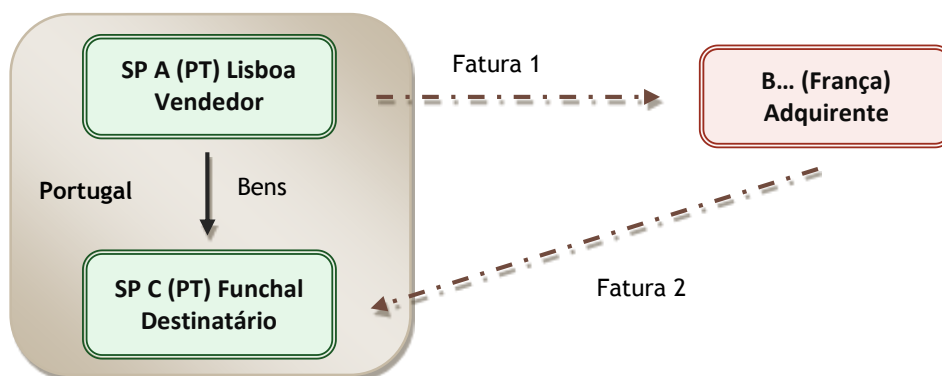
Transmissão de Bens de A... para o adquirente em Portugal, tributada em Portugal

TIB do adquirente em Portugal para o destinatário em E.M. B... (isenta pelo artº 14, RITI)

Portugal é o E.M. B...

AIB tributada em Portugal

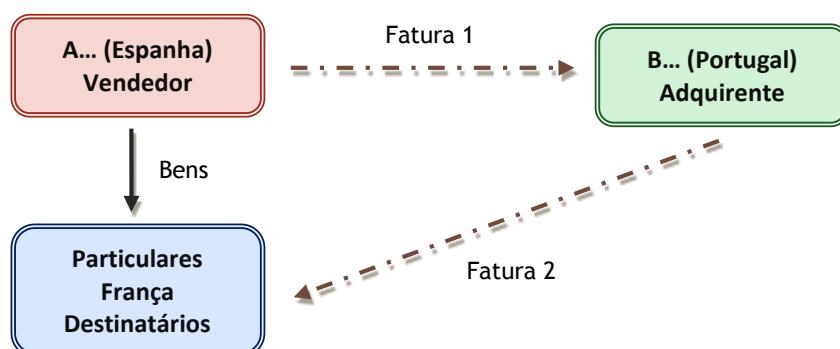
Outras situações



Fatura 1 não beneficia da isenção aplicável às TIB dado que os bens não saem de PT com destino a outro E.M., logo nela deverá constar IVA às taxas do continente (B pode solicitar o reembolso)

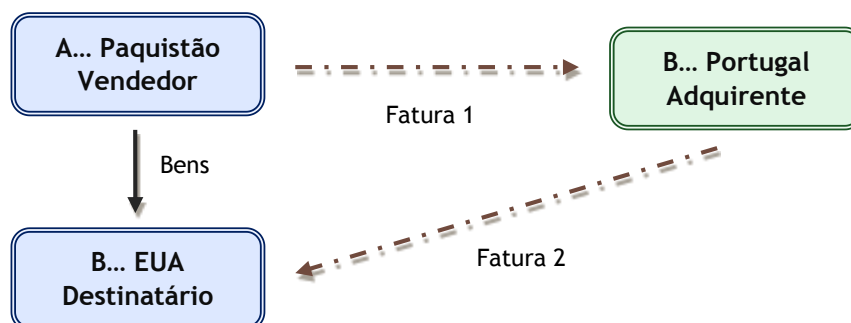
Também a fatura 2 estará sujeita a IVA em PT uma vez que a transação ocorreu dentro do território nacional

- se B não nomear representante será C a liquidar o IVA (artº 2, nº 1, g), CIVA) e a deduzir (artº 19, nº 1, d), CIVA)



A fatura 1 traduz-se numa AIB tributada (artº 8, nº 2, RITI), não conferindo o direito à dedução do IVA liquidado (artº 19, nº 3, RITI)

O IVA só poderá ser deduzido por anulação da operação (pelo artº 78, nº 2, CIVA)



Aquela transação de bens não é tributada em Portugal, efetivamente, por nem sequer se registar a intervenção da AT (Alfândegas)

- não estamos perante uma importação ou exportação, logo constitui uma operação não sujeita (artº 6, nº 1, CIVA)

Operação, eventualmente, sujeita a algum tipo de imposto sobre transações nos EUA

10.5 Outras movimentações de bens na União Europeia

Entrega de bens móveis produzidos e montados sob encomenda

Contrato de empreitada ou trabalho a feio

- os bens se destinem a ser objeto, no E.M. de chegada, de trabalhos que consistam em prestações de serviços a efetuar ao sujeito passivo nesse Estado-membro

Mercado Interno

- Fornecimento dos materiais pelo Sujeito Passivo que os produz ou monta
- Assimilação: transmissão de bens (artº 3, nº 3, e), CIVA)

Fornecimento dos materiais pelo Sujeito Passivo que os produz ou monta

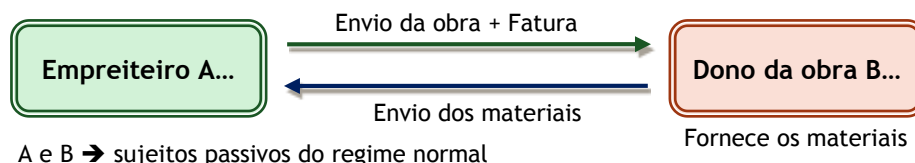
A... liquida IVA pelo preço total estabelecido:

- valor dos materiais incorporados + mão-de-obra utilizada

E se materiais fornecidos pelo cliente, dono da obra ?

- assimilação a prestação de serviço (artº 4, nº 2, c), CIVA)
- ainda que o empreiteiro forneça parte dos materiais utilizados
- A... liquida IVA pelo serviço prestado: mão-de-obra utilizada

Fornecimento dos materiais pelo Sujeito Passivo dono da obra



Aplicação ao serviço prestado da taxa correspondente à do bem produzido (artº 18, nº 6, CIVA)

- como se os materiais tivessem sido fornecidos pelo empreiteiro

Na União Europeia (artº 31, RITI)

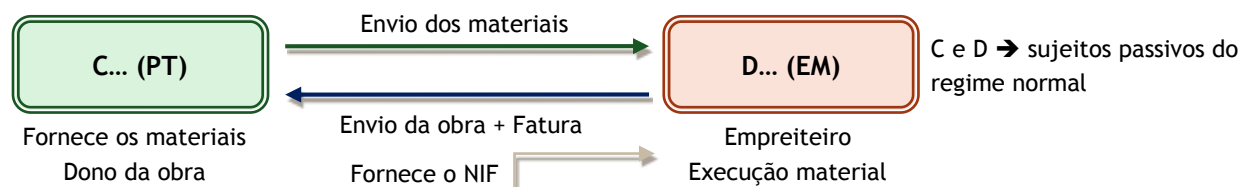
- movimentos de materiais para a execução de contratos de empreitada ou trabalho a feio
- não sendo assimilados a transmissão ou aquisição intracomunitárias, quer o envio dos materiais quando o dono da obra seja um sujeito passivo nacional quer a sua receção, quando o seja o confeccionador
- houve necessidade, por razões de fiscalização e controlo, justificando-se registos especiais (extracontabilísticos)

Mercado Intracomunitário (Trabalho a feio - Diretiva 95/7/CE, de 10 de abril)

- medidas de simplificação, transposta para a ordem jurídica nacional pelo DL 206/96, de 26.10

Entrega de bens móveis produzidos e montados sob encomenda

Obra efetuada pelo executante em outro E.M. com materiais expedidos pelo dono da obra de Portugal



Envio dos materiais (PT → EM)

- movimento físico de bens entre dois E.M. sem que ocorra a venda
- não considerada transmissão de bens (artº 7, nº 2, a), RITI e artº 9, nº 1, RITI)
- registo especial dos materiais enviados (extracontabilístico) (artº 31, nº 1, e), RITI)

Receção da obra (EM → PT)

- faturação do serviço prestado por D (E.M.), sem IVA
- C (PT) fornece o NIF (PT)
- C (PT) liquida IVA português e, eventualmente, deduz (artº 6, nº 6, a), CIVA)

Obra efetuada pelo executante em Portugal com materiais expedidos pelo dono da obra de outro Estado-membro

Receção dos materiais (EM → PT)

- não considerada aquisição de bens (artº 4, nº 3, RITI)
- registo especial dos materiais recebidos (extracontabilístico) (artº 32, nº 1, d), RITI)

Envio da obra (PT → EM)

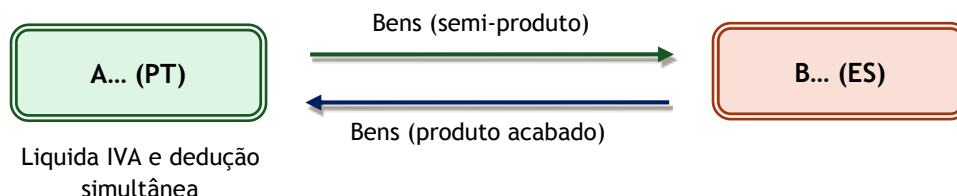
- faturação do serviço prestado por F (PT), sem IVA (artº 4, nº 2, c), CIVA)
- E (E.M.) fornece o NIF (E.M.)
- operação não tributada em Portugal: os bens, após a execução dos trabalhos, expedidos para fora de Portugal (artº 6, nº 6, a), CIVA, a contrário)

Exemplo (Trabalho a feito bilateral)

Uma empresa portuguesa remeteu para Espanha produtos em vias de fabrico, recebendo posteriormente o produto acabado acompanhado de uma fatura emitida pelo prestador de serviços espanhol

- estamos perante um serviço nos termos do artº 4, nº 2, c), CIVA
- o movimento dos bens é qualificado como uma mera transferência de bens e não uma transmissão: não sujeição (artº 7, nº 2, e), RITI)

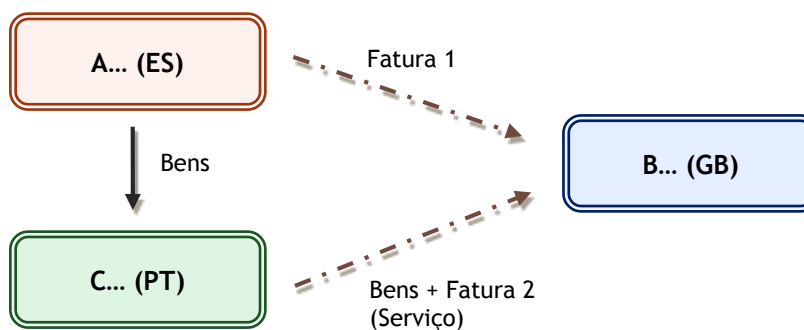
Exemplo



- consiste numa prestação de serviços materialmente executada em Espanha
- no entanto, por força do artº 6, nº 6, a), CIVA, preenchidos os seus requisitos, ou seja, bens remetidos para fora de Espanha (não necessariamente para Portugal), e serviço faturado a um sujeito passivo português, que forneceu o NIF válido no VIES
- quem deverá liquidar o IVA será a empresa portuguesa (artº 2, nº 1, e), CIVA), podendo deduzir nos termos do artº 19, nº 1, c), CIVA - “reverse-charge”

Exemplo (Trabalho a feito não bilateral)

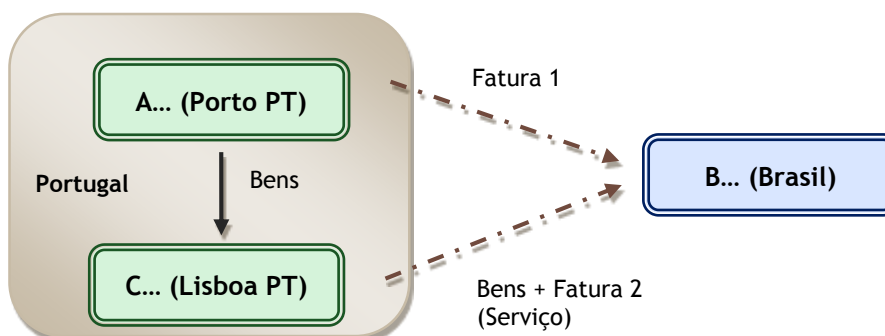
Uma empresa espanhola (A...) faturou matérias-primas a uma empresa inglesa (B...), mas os bens foram entregues em Portugal, por ordem do B..., junto de uma empresa nacional (C...), que irá proceder a um complemento de fabrico e posteriormente enviar o produto acabado com destino ao Reino Unido, faturando o serviço diretamente à empresa inglesa



- a fatura 2 traduz-se numa prestação de serviços pelo artº 4, nº 2, c), CIVA
- o serviço prestado em Portugal (fatura 2) não se encontra sujeito a IVA nos termos do artº 6, nº 6, a), CIVA, a contrário, pois B... fornece NIF inglês (campo 8 da DP)
- a receção por C... das matérias-primas não constitui uma AIB pelo artº 7, nº 2, e), RITI
- a empresa A... efetua uma TIB, que se irá concretizar com a remessa do produto de C... para B..., devendo A... exigir a C... uma prova da saída das mercadorias (guia de remessa) para iustificar a isenção (campo 7 DP)

Exemplo (Trabalho a feito não bilateral)

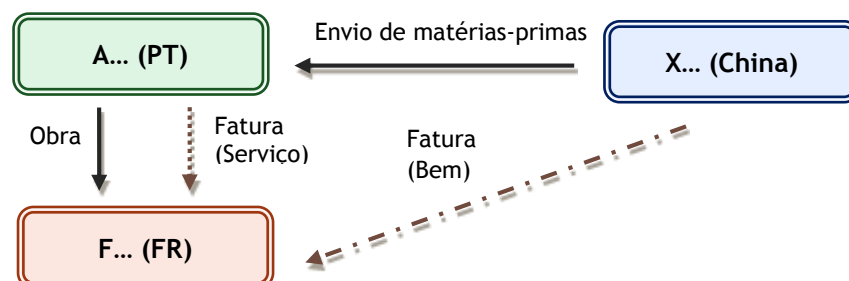
Uma empresa do Porto (A...) faturou matérias-primas a uma empresa brasileira (B...), mas os bens foram entregues a uma empresa de Lisboa (C...), por ordem de B..., que irá proceder a um complemento de fabrico e, posteriormente, enviar o produto acabado com destino ao Brasil, faturando o serviço diretamente à empresa brasileira



- a fatura 2 traduz-se numa prestação de serviços pelo artº 4, nº 2, c), CIVA
- o serviço prestado em Portugal (fatura 2) estará isento pelo artº 14, nº 1, c), CIVA
- a fatura 1, que se configura numa exportação, estará isenta, tendo C... de entregar um termo de responsabilidade a A... atestando que os bens serão remetidos para um país terceiro, entregando-lhe, depois uma cópia do respetivo documento alfandegário comprovativo da expedição dos bens

Uma empresa portuguesa recebe matérias-primas de uma empresa chinesa, que são faturadas a uma empresa francesa

O SP nacional efetua a transformação destas matérias-primas (trabalho a feitiço), que em seguida envia para França, faturando o serviço à empresa francesa



- considerada importação a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros (artº 5, CIVA)
- como a empresa chinesa vende o produto final à F... (FR), a importação das matérias-primas é efetuada em nome da empresa francesa, sendo o IVA devido pago junto das autoridades aduaneiras, o qual, por sua vez, poderá posteriormente ser objeto de reembolso (8ª Diretiva)
- prestação de serviços efetuada por A, LDA (PT) a F... (FR), embora sujeita a IVA, não deve ser objeto de tributação pelo artº 6, nº 6, a), CIVA (operação não localizada em PT)
- a correspondente base tributável deve ser relevada na DP (C8, do Q06)

Outras movimentações de bens na União Europeia

Vendas seguidas de instalação e montagem

Não são tributáveis em território nacional

- as transmissões de bens transportados por um sujeito passivo (ou por sua conta) para outro E.M., quando os bens sejam instalados ou montados nesse outro E.M. (artº 9, nº 1, RITI)

São tributáveis em território nacional

- as transmissões de bens transportados a partir de outro E.M. por um SP desse E.M. (ou por sua conta), quando os bens sejam instalados ou montados em território nacional (art. 9, nº 2, RITI)

Exemplo (Vendas seguidas de instalação e montagem)

A, estabelecido em França, vende a B, cliente português, um determinado equipamento, ficando obrigado a proceder à sua montagem em Portugal

- não se trata de uma transmissão intracomunitária (artº 7, nº 2, a), RITI)
- a operação encontra-se sujeita a IVA em território nacional (artº 9, nº 2, RITI)
- equivale a operação interna efetuada por A, que poderá nomear representante (artº 24, RITI)
- caso A não nomeie representante, será B o responsável pela liquidação do IVA (artº 2, nº 1, g), CIVA), imposto esse que poderá ser deduzido (artº 19, nº 1, d), CIVA) - reverse-charge

Bens vendidos com obrigação de instalação ou montagem pelo fornecedor em país diferente daquele em que se encontra estabelecido, distinguir-se-á:

- se a instalação ou montagem ocorre em outro Estado-membro da U.E.
 - a venda nestas condições continua a prefigurar uma transmissão de bens que agora se considera realizada no E.M. em que a instalação ou montagem é efetuada
- se a instalação ou montagem é levada a cabo em país terceiro
 - se vendedor estabelecido em território nacional, existe transmissão de bens localizada em Portugal, pois cá se inicia o transporte dos bens com destino ao adquirente
 - a transmissão não será tributada face à aplicação da isenção (artº 14, CIVA)

Se instalação ou montagem se efetuar em Portugal

- sendo o fornecedor estrangeiro
- a importação dos bens (partes ou peças destinadas à montagem) por parte deste
- será tributável em território nacional (artº 5, CIVA)
 - havendo depois, logo que concluída aquela instalação ou montagem, uma transmissão de bens com facto gerador e exigibilidade (artº 7, nº 1, CIVA)
 - ao valor do IVA liquidado nesta transmissão, o vendedor deduz o IVA suportado na importação

Vendas seguidas de instalação e montagem

Decorrem desta disciplina as seguintes consequências:

- a aquisição dos bens pelo cliente não é considerada aquisição intracomunitária
- o vendedor é considerado sujeito passivo no país da instalação ou montagem onde ocorre o facto gerador e a exigibilidade do imposto
 - necessário o seu registo ou a nomeação de representante fiscal nesse país e, eventualmente, prevista a responsabilidade solidária do adquirente
- obrigatoriedade de manutenção de adequados registos quanto a esse tipo de bens

Transferência de bens para a atividade em outro Estado-membro

Transferências de bens entre dois E.M., por um SP, no âmbito da sua atividade (frequentemente designados por "transferts")

- não implicam transferência do poder de dispor
- sendo expedidos pelo próprio sujeito passivo ou por sua conta de um E.M. para outro por força das necessidades da sua empresa

Não apresentam carácter oneroso dada a inexistência de contraprestação

- característica exigível ao conceito geral de transmissão de bens e/ou aquisição intracomunitária

Tratamento a dar a estes movimentos (artº 4, nº 1, a), RITI e artº 7, nº 1, RITI)

- constituídos basicamente por existências ou por bens de investimento:
 - no E.M. de saída, a operação é assimilada a uma transmissão de bens, não obstante poder beneficiar de isenção do artº 14, c), RITI
 - no E.M. de chegada, a operação é assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens e, como tal, tributada

Inventário

- consegue-se, por esta via, seguir os seus movimentos de forma a prevenir a sua tributação no E.M. de chegada se, após a respetiva armazenagem, os mesmos aí vierem a ser transacionados

Bens de investimento

- obtem-se a possibilidade de controlar o exercício do direito à dedução e a sua regularização eventual, nomeadamente no caso em que a extensão e medida do direito à dedução do sujeito passivo no E.M. de chegada sejam diferentes daqueles que foram exercidos no E.M. de origem

Caraterísticas dos “transfert”

- a operação deve ser efetuada por um sujeito passivo
- deve tratar-se de transferência de bens pertencentes ao ativo da empresa do sujeito passivo, motivada por necessidades dessa mesma empresa
- os bens devem ser expedidos ou transportados pelo próprio sujeito passivo ou por sua conta, a partir do E.M. no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo no âmbito da sua atividade

Não são abrangidas no conceito de “transferts” (artº 7, nº 2, RITI)

- os bens se destinem a ser instalados ou montados pelo vendedor ou por sua conta no E.M. de chegada da expedição ou transporte
- sempre que cesse alguma das condições que permite que as transferências dos bens não sejam consideradas transmissões (artº 7, nº 4, RITI)
 - ocorrerá nesse preciso momento um “transfert” dos bens movimentados gerando pois uma transmissão intracomunitária no E.M. de saída e a correspondente aquisição intracomunitária no E.M. de entrada

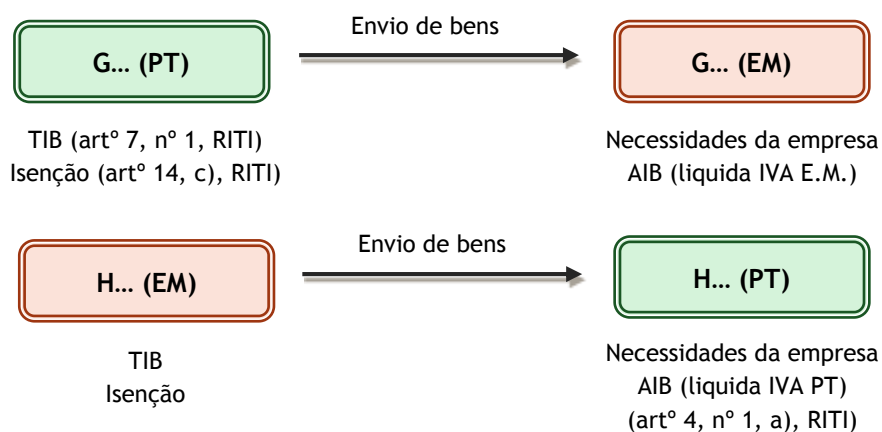
Assimilada a AIB a afetação por um SP (PT) às necessidades da sua empresa, no território nacional, de bens expedidos ou transportados a partir de outro E.M. (artº 4, nº 1, a), RITI)

- sujeita nos termos do artº 1, d), RITI

Assimilada a TIB a transferência de bens expedidos ou transportados pelo SP (PT) para outro E.M. para as suas necessidades, por exemplo, para exercer aí a sua atividade (artº 7, nº 2, RITI)

- isenta nos termos do artº 14, c), RITI

Exceções previstas no artº 7, nº 2, RITI



Exemplo (IVA - Mercadorias à consignação)

A empresa ABC (Espanha) tem intenção de no futuro fazer a seguinte operação:

- enviar matéria-prima para a ABC Portugal que fica no seu armazém, à consignação (que documento deverá ABC ES emitir a ABC PT, já que não houve qualquer venda)
- mais tarde a ABC ES irá faturar a ABC PT as matérias-primas, que continuam no armazém em Portugal e serão consumidas em Portugal

Esta operação de Venda de Espanha a Portugal é sujeita a IVA em Portugal ?

Contrato de consignação é um mandato comercial, em que o consignante entrega, temporariamente, bens a um terceiro - o consignatário - para que este proceda à sua venda, por conta e ordem do consignante, auferindo pela intermediação uma comissão

O envio de mercadorias à consignação para Portugal a partir de outros Estados-membros deve ser analisada à luz dos princípios de tributação previstos no RITI

Na situação em que o consignante, sujeito passivo de IVA noutro E.M., procede ao envio de mercadorias para Portugal, efetua uma operação assimilada a aquisição intracomunitária de bens no território nacional, nos termos do artº 4, nº 1, a), RITI

Assim, equipara-se a aquisição intracomunitária de bens, efetuada a título oneroso, "a afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado-membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua atividade"

Em conformidade, deverá o consignante (ABC ES) proceder à liquidação do IVA, determinando o valor tributável da operação nos termos do artº 16, nº 2, b), CIVA, aplicável por força do disposto no artº 17, nº 2, RITI

Dado que a aquisição intracomunitária se relaciona com a posterior realização de operações tributáveis no território nacional, por parte do consignante estrangeiro, o IVA liquidado nos termos referidos anteriormente poderá ser deduzido pelo próprio na mesma declaração periódica de imposto, de acordo com o estabelecido no artº 19, RITI

A posterior transferência dos bens para o consignatário (ABC PT) configura-se como uma transmissão de bens no território nacional, por força do artº 3, nº 3, c), CIVA e artº 6, nº 1, CIVA, com os efeitos legais daí decorrentes

Note-se que nas transmissões de bens entre consignante e consignatário, o facto gerador e a exigibilidade do imposto ocorrem no momento em que o consignatário puser os bens à disposição do adquirente (artº 7, nº 5, CIVA)

Nesta hipótese, na medida em que vai realizar operações tributáveis em território nacional, deverá o consignante estrangeiro obter um NIF em Portugal e proceder à entrega da declaração de registo, antes de iniciar a atividade, e das declarações periódicas do IVA

Note-se que poderá ainda nomear de um representante residente em território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, todavia, a nomeação de representante não é obrigatória (artº 24, RITI)

Transferência de bens para serem objeto de reparação

Bens que se deslocam de um E.M. para outro, para neste serem objeto de reparação

Não existe qualificação como aquisição intracomunitária

- o sujeito passivo nacional que envie bens para reparação fora do território nacional mas dentro do espaço comunitário, bens esses que depois de reparados regressam
- será tributado em IVA segundo as regras gerais do artº 6, CIVA
- o adquirente fornece o NIF ao prestador (artº 6, nº 6, a), CIVA)

Ida/vinda dos bens é mera transferência e não transmissão (artº 7, nº 2, e), RITI)

Transferência de bens para utilização temporária em outro E.M.

Bens se destinem a ser utilizados temporariamente em prestações de serviços a efetuar pelo SP no E.M. da expedição ou transporte (mera transferência, em certas condições)

- necessidades das prestações de serviços que é chamado a realizar noutro E.M.
- o sujeito passivo desloca para lá os bens a utilizar nesses serviços
- tratam-se de utilizações temporárias (os bens devem voltar ao E.M. de origem, finda que seja a respetiva utilização)
 - o bem tem de ser utilizado no E.M. de chegada pelo próprio SP ou sob a sua direção, no quadro da sua atividade empresarial, e no âmbito da prestação de um serviço determinado

Ida/vinda dos bens é mera transferência e não transmissão (artº 7, nº 2, f), RITI)

Bens que se destinem a uma utilização temporária no E.M. de chegada, por período não superior a 24 meses, nas mesmas condições em que a sua importação nesse E.M., proveniente de um país terceiro, beneficiaria do regime de admissão temporária com isenção total de direitos

- o regime de admissão temporária é disciplinado pelos regulamentos comunitários, do Conselho: Regulamento 3599/82, de 21 de dezembro, Regulamento 1751/84, de 13 de junho, Regulamento 1855/89, de 14 de junho e Regulamento 2249/91, 25 de julho

De acordo com estes regulamentos, o benefício da admissão temporária com isenção total de direitos de importação é concedido, sob certas condições, aos seguintes tipos de bens:

- material profissional
- mercadorias destinadas a serem apresentadas ou utilizadas numa exposição, feira, congresso ou manifestação semelhante
- material pedagógico e científico
- material médico-cirúrgico e de laboratório destinado a hospitais
- embalagens, moldes ...
- mercadorias que devam ser sujeitas a ensaios, experiências ou demonstrações

Ida/vinda dos bens é mera transferência e não transmissão (artº 7, nº 2, g), RITI)

De acordo com estes regulamentos, o benefício da admissão temporária com isenção total de direitos de importação é concedido, sob certas condições, aos seguintes tipos de bens:

- material de propaganda turística
- material de bem-estar destinado ao pessoal marítimo

Cabe ao contribuinte a prova de que poderia usufruir do benefício da admissão se o bem tivesse sido importado

- a não produção da adequada prova ou a utilização temporária por período superior a 24 meses terão como consequência a sua qualificação como “transfert”, com as assimilações e transmissões ou aquisições intracomunitárias dos bens

Aquisição por SP (PT) em outro E.M. de um bem com reserva de propriedade

- não obstante não ter sido obtido, de direito, o poder de dispor do bem como um proprietário (cláusula suspensiva dos efeitos translativos da propriedade)
- terá de concluir-se que ele efetuou, em território nacional, uma aquisição intracomunitária
- uma vez que a operação resulta de uma outra que, face ao artº 3, nº 3, b), CIVA, seria considerada, se internamente realizada, como transmissão de bens

Oferta

SP (PT) obtém do seu fornecedor estrangeiro uma oferta não considerada de escasso valor para efeitos de exceção ao regime do artº 3, nº 3, f), CIVA

- ele deverá registá-la e tratá-la como aquisição intracomunitária de bens

Amostras (envio para outros Estados-membros da U.E.)

O envio de amostras nas condições previstas na Portaria 497/2008, de 24 de junho, para Estados-membros da União Europeia, não se considerará transmissão intracomunitária, não devendo ser objeto de menção nem na Declaração Periódica, nem na Declaração Recapitulativa

Contudo, da fatura deverão constar os elementos enumerados no artº 36, nº 5, CIVA

Aquisições Intracomunitárias de Bens - Liquidação e Dedução do Imposto

O imposto deverá ser liquidado na fatura emitido pelo vendedor ou em documento interno elaborado para o efeito, pelo próprio sujeito passivo adquirente (artº 27, nº 1, RITI)

Seguidamente, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos poderão deduzir o imposto devido (e por eles autoliquidado) nas aquisições intracomunitárias de bens (artº 19, nº 1, RITI), nas condições previstas no artº 19 e seguintes, CIVA, para o restante imposto suportado

O direito à dedução do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens, nasce no momento em que o imposto se torne exigível, de acordo com o estabelecido no artº 13, RITI, podendo essa dedução ser efetuada na mesma declaração periódica em que o imposto exigível seja considerado a favor do Estado (artº 20, nº 1 e 2, RITI)

11. Localização das operações sujeitas

Regras de Territorialidade

O IVA incide sobre operações efetuadas em território nacional

Noções de “espaço fiscal comunitário” e “países terceiros” no que respeita às “operações extraterritoriais” (artº 6, CIVA, e artº 8, RITI)

Território nacional

- envolve o território português, tal como é definido pelo artº 5, CRP:
 - Continente, Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e respetivas águas territoriais (artº 1, nº 2, a), CIVA)

Comunidade e território da Comunidade

- conjunto dos territórios nacionais dos E.M. da U.E., tal como são definidos no artº 227, Tratado de Roma, que instituiu a C.E.E. (artº 1, nº 2, b), CIVA)

País terceiro

- todos os países não pertencentes à comunidade, incluindo alguns territórios de E.M. da U.E. (artº 1, nº 2, c), CIVA)
 - Ilha de Helgoland e território de Busingen, da República Federal da Alemanha
 - Ceuta e Melilha, do Reino de Espanha
 - Livigno, Campione d' Itália e águas nacionais do Lago de Lugano, da República Italiana

Território terceiro

- territórios pertencente à U.E., tratados como países terceiros (salvo disposição em contrário), isto é, não integram o seu território fiscal (artº 1, nº 2, d), CIVA)
 - Ilhas Canárias, do Reino de Espanha
 - Departamentos ultramarinos da República Francesa
 - Montes Atos, da República Helénica
 - Ilhas Anglo-Normandas, do Reino Unido e Irlanda do Norte
 - Ilhas Aland, da República da Finlândia

Embora não pertencentes à União Europeia, integram o seu espaço fiscal:

- Principado do Mónaco à República Francesa
- Ilha de Man ao Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte

Transporte intracomunitário de bens

- o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de E.M. diferentes (artº 1, nº 2, e), CIVA)

Lugar de partida: o lugar onde se inicia efetivamente o transporte, não considerando os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens (artº 1, nº 2, f), CIVA)

Lugar de chegada: o lugar onde termina efetivamente o transporte de bens (artº 1, nº 2, g), CIVA)

11.1 Localização das transmissões de bens

Localização das transmissões de bens

São tributadas as transmissões de bens (artº 6, nº 1, CIVA)

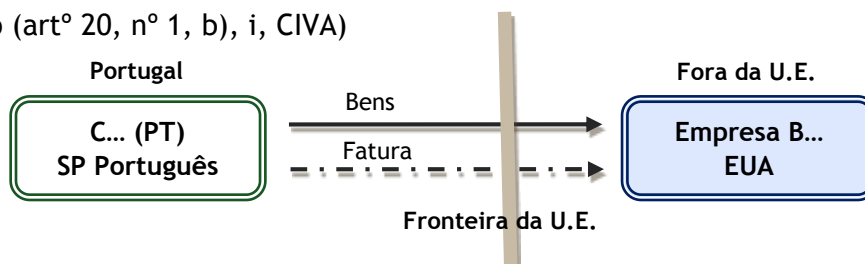
- se bens situados no território nacional, no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente
- caso não haja expedição ou transporte, no momento em que são colocados à disposição do adquirente

Regra da Localização das Operações Intracomunitárias (artº 8, nº 1, RITI)

- transmissões de bens tributadas no local onde são efetuadas
- segundo o princípio da tributação no país de destino

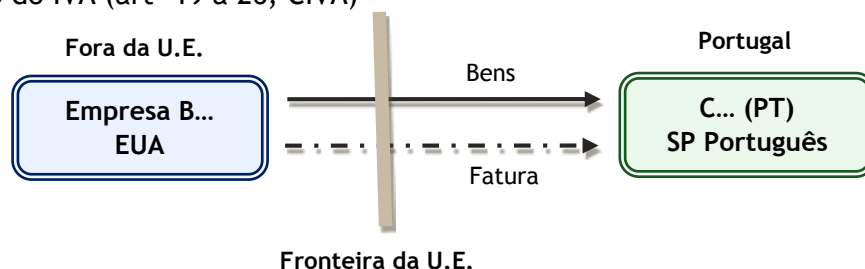
Exportações

- sujeição em Portugal (artº 6, nº 1, CIVA)
- Isenção (artº 14, nº 1, a) ou b), CIVA)
- dedução (artº 20, nº 1, b), i, CIVA)



Importações

- sujeição em Portugal (artº 6, nº 1, CIVA)
- liquidação do IVA pela Alfândega (artº 28, nº 3, CIVA)
- valor tributável (artº 17, CIVA)
- dedução do IVA (artº 19 a 26, CIVA)



Exemplo

Localização das transmissões de bens

A sociedade Copa, Lda, adquiriu à Kaiser, SA, empresa sediada nas Ilhas Canárias, Espanha, uma máquina para aplicação de botões metálicos nas suas confeções

Para efeitos de IVA esta aquisição é considerada uma importação

Apesar das Ilhas Canárias pertencerem a Espanha, não faz parte do território fiscal comunitário, sendo considerado como um território terceiro

Localização das transmissões de bens

São ainda tributadas em Portugal

(artº 6, nº 2, CIVA)

- transmissão feita pelo importador e transmissões subsequentes
- de bens provenientes de um país terceiro
- quando as mesmas se efetuam antes da importação

(artº 6, nº 3, CIVA)

- transmissões de bens efetuadas a bordo de navio, aeronave ou comboio
- durante um transporte intracomunitário, de passageiros
- se o lugar de partida se situar em território nacional
- e o lugar de chegada no território de outro Estado-membro

Exemplo

Localização das transmissões de bens

Um contrato de compra e venda foi celebrado entre uma empresa canadiana e uma empresa irlandesa, ambas sediadas nos respetivos países, relativamente a uma determinada máquina industrial que se encontra armazenada em território português

Esta operação, para efeitos de IVA, incide sobre um bem que, no momento em que é posto à disposição do adquirente, está situado em Portugal, não havendo qualquer transporte ou expedição do mesmo para fora do território nacional

- assim, essa operação localiza-se em Portugal (artº 6, nº 1, CIVA)
- tributada em IVA como uma transmissão de bens (artº 3, nº 1, CIVA)

Porque não há transporte ou expedição de bens para fora do território nacional, não se verificam as condições para considerar esta operação isenta pelo artº 14, nº 1, a), CIVA

A empresa canadiana é considerada como um SP de IVA por efetuar em território nacional uma transmissão de bens

- devendo nomear um representante fiscal em Portugal para cumprir aqui as suas obrigações fiscais

Exemplo

Localização das transmissões de bens

As vendas efetuadas a bordo de um transporte aéreo de passageiros que teve início no Porto e terminus em Madrid, são localizadas em Portugal (artº 6, nº 3, CIVA)

Transporte de passageiros que tem como ponto de partida Portugal e ponto de chegada Espanha considerado como um transporte intracomunitário de passageiros (artº 1, nº 3, a), CIVA)

Essas vendas são tributadas por ter sido eliminada, a partir de 01.07.1999, a isenção relativa às transmissões de bens efetuadas a bordo dos transportes intracomunitários de passageiros

Exemplo

Localização das transmissões de bens

Em 2013, o SP A... adquiriu nos E.U.A. mercadorias no valor de 20.000 €

Antes da sua entrada em território nacional vendeu-as ao SP B... por 25.000 €, o qual por sua vez as vendeu a C... por 28.000 €

A... liquidaria a B... IVA no montante de 5.750 €, que entregaria nos cofres do Estado

B... liquidaria a C... 6.440 €, e entregaria nos cofres do Estado, em resultado desta operação a quantia de 690 € (6.440 - 5.750)

C... suporta o IVA que lhe foi faturado por B... e o que lhe vai ser liquidado pela AT (Alfândegas), aquando do levantamento das mercadorias, por hipótese 5.000 €

Tratando-se de um sujeito passivo que efetuou aquelas operações no âmbito da sua atividade sujeita a normal tributação, C... poderá deduzir o IVA

- que lhe foi liquidado por B... no período fiscal em que a fatura foi recebida
- e também o IVA que lhe foi liquidado pela AT (Alfândega) no período fiscal em que pagou o imposto junto daquela entidade

Ou seja, poderão existir, consequências de carácter financeiro decorrentes da disciplina em análise, designadamente na esfera do sujeito passivo C..., mas não advirão sobrecargas em termos de IVA suportado a final

Apenas se verificarão caso C... seja um consumidor final ou, se sujeito passivo, exercer atividade com prática de operações que não lhe possibilitem o integral direito à dedução do IVA suportado

Transmissões de gás natural e eletricidade

Localização das transmissões de gás (através de sistema de distribuição de gás natural) e eletricidade

Diretiva 2003/92/CE, de 7 de outubro (alterou a 6ª diretiva)

- transposta pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro (OE 2005)

Motivo Justificativo:

- liberalização do setor da distribuição do gás e eletricidade

O gás e a eletricidade, qualificados para efeitos de IVA como bens corpóreos, configuram uma transmissão (entrega) de bens (artº 3, nº 2, CIVA)

No entanto, a impossibilidade de acompanhar os fluxos físicos deste tipo de bens (que nem sempre coincide com a relação contratual) obriga, quando comercializados num plano internacional, a regras de localização específicas

Sujeito passivo revendedor de Gás e Eletricidade (artº 1, nº 2, i), CIVA)

- pessoa singular ou coletiva cuja atividade consista na aquisição de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de eletricidade para revenda, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo
- quantidade consumida menor ou igual a 5% do montante total revendido (Ofício 30081/2005)

Regra geral

Estas operações localizam-se junto do sujeito passivo revendedor

- mesmo que não ocorra nesse E.M. o consumo efetivo

Transmissões de gás natural e eletricidade

O fornecimento de eletricidade ou de gás de um E.M. para outro E.M.

- caso os bens não sejam adquiridos para revenda (por um SP revendedor), é tributado no E.M. de consumo de energia (norma residual)

Não são, no entanto, consideradas transmissões intracomunitárias de bens, as seguintes operações (artº 7, nº 3, d), RITI)

- a transferência de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de eletricidade

Exclui do âmbito da incidência do RITI (dado que são transmissões de bens) por forma a permitir as regras de localização previstas no artº 6, nº 4 e 5, CIVA

- **Fornecimento a “sujeitos passivos revendedores”**
 - localizados/tributados no E.M. onde se situa a sede/estabelecimento estável do adquirente (artº 6, nº 4, a) e nº 5, a), CIVA)
 - devedor do IVA é o adquirente (“reverse-charge”) (artº 2, nº 1, h), CIVA) que o liquida (campo 3 e 4 da DP) e que o deduz (nos termos gerais) no campo 24 (artº 19, nº 1, c), CIVA)
 - o vendedor não é obrigado a registar-se para efeitos de IVA no E.M. do adquirente
- **Fornecimento a “sujeitos passivos não revendedores e que não os destinem utilização/consumo próprio”**
 - localizados/tributados no E.M. onde o adquirente tem a sede/estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens (artº 6, nº 4, b) e nº 5, b), CIVA)
 - devedor do IVA é o adquirente (“reverse-charge”) (artº 2, nº 1, h), CIVA) que o liquida (campo 3 e 4 da DP) e que o deduz (nos termos gerais) no campo 24 (artº 19, nº 1, c), CIVA)
 - o vendedor não é obrigado a registar-se para efeitos de IVA no E.M. do adquirente
- **Fornecimento a consumidores finais (sujeitos passivos e particulares)**
 - são localizados/tributados no local onde ocorre o consumo (local onde o contador estiver instalado) (artº 6, nº 4, c) e nº 5, b), CIVA)
 - se o adquirente for SP será ele “expressamente” o devedor do IVA e então opera-se o “reverse-charge” (não dependendo de nomeação ou não de representante) (artº 2, nº 1, h), CIVA)
 - se o adquirente for particular, o devedor do IVA é o vendedor que assim deverá registar-se no E.M. de consumo (artº 30, CIVA)

Importações

Estão isentas de IVA (artº 13, nº 1, i), CIVA)

- as importações de gás (através do sistema de distribuição de gás natural) e de eletricidade

Prestações de serviços

- a cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de eletricidade
- a prestação de serviços de transporte ou envio através dos mesmos
- e as prestações de serviços diretamente conexas (leitura, reparação e conservação de contadores)

São localizados/tributados junto do adquirente do serviço se este for sujeito passivo residente na U.E. (artº 6, nº 6, a), CIVA)

- se o adquirente for um particular aplica-se a regra geral do artº 6, nº 6, b), CIVA

TRANSMISSÕES DE ELETRICIDADE E GÁS NATURAL

(artº 6, nº 4 e 5, CIVA)

Eletricidade e Gás Natural - Bens corpóreos para efeitos de IVA (artº 3, nº 3, CIVA)

Contudo:

Excluídos do RITI - a sua transação não é considerada Aquisição Intracomunitária de Bens ou Transmissão Intracomunitária de Bens (artº 4, nº 3, CIVA e artº 7, nº 3, d), RITI)

Adquirente	Tributáveis em Portugal	Não tributáveis em Portugal
Sujeito Passivo Revendedor pessoa singular ou coletiva cuja atividade consta na aquisição de gás natural ou eletricidade para revenda, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo (inferior a 5% da quantidade revendida) (artº 1, nº 2, i), CIVA)	Com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio em Portugal	Com sede, estabelecimento o estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio fora de Portugal
Sujeito Passivo (artº 2, nº 1, a), CIVA) Não revendedor	Com sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou domicílio em Portugal, e que não os destine a utilização e consumo	(reverse-charge) (artº 2, nº 1, h), CIVA)
Consumidor (Sujeito Passivo Não Revendedor ou Particular)	Utilização ou consumo efetivo em Portugal	Utilização ou consumo efetivo fora de Portugal
	Vendedor sem sede ou E.E. em Portugal Adquirente particular: vendedor deve registar-se Estado ou isento: artº 26, nº 3 ou 4, CIVA	

Exemplo

Transmissões de gás natural e eletricidade

Uma empresa com sede e instalações em Lisboa, que se dedica exclusivamente à construção de prédios para venda e que, por isso, se encontra enquadrada no artº 9, CIVA, e que nunca havia efetuado aquisição de bens ou serviços noutros Estados-membros

- recebeu de uma sociedade espanhola, com NIF válido no VIES, a fatura, emitida com data de 09.02.2011
- correspondente aos consumos de energia elétrica das suas instalações em Portugal durante o mês de Janeiro de 2011, no valor de 8.000 €
- o facto de nunca efetuar qualquer operação intracomunitária indicia que a empresa portuguesa não possui o NIF válido no VIES (artº 5, RITI)
- a operação localiza-se em Portugal por força do artº 6, nº 4, c) e nº 5, b), CIVA

Efetivamente estamos perante um consumidor final sujeito passivo português e o consumo ocorre em Portugal (local do contador)

- se o adquirente fosse um sujeito passivo, seria ele o devedor do IVA e então operava-se o “reverse-charge” (artº 2, nº 1, h), CIVA)
- como é um sujeito passivo isento, o IVA será entregue diretamente no Serviço de Finanças (artº 27, nº 3, CIVA)

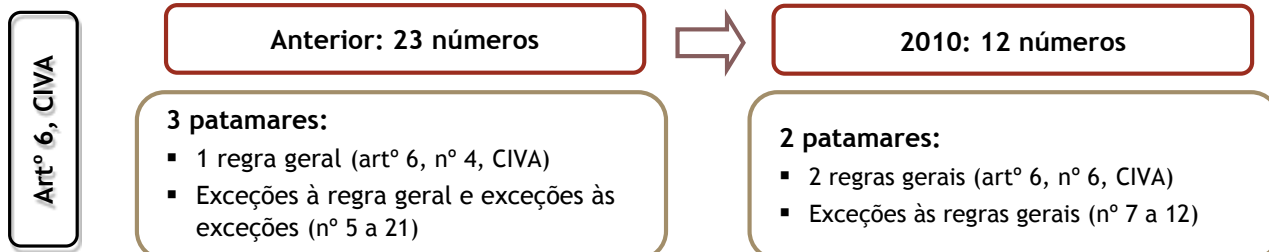
Alteração das regras de localização das prestações de serviços (DL 186/2009, de 12 de agosto)

- transpõe o artº 2º da Diretiva 2008/8/CE, do Conselho e a Diretiva 2008/9/CE, do Conselho, ambas de 12 de fevereiro de 2008, bem como a Diretiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 e Regulamento (CE) 143/2008, de 12 de fevereiro, relativas ao sistema comum do IVA
- alterando, a partir de 1 de janeiro de 2010, o Código do IVA (CIVA), o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e alguma legislação complementar

Em vigor desde 1 de Janeiro de 2010

As alterações fundamentais deste diploma reportam-se às regras de localização das prestações de serviços previstas no artº 6, CIVA, em especial às prestações de serviços de natureza transnacional

Alterações às regras de localização das prestações de serviços



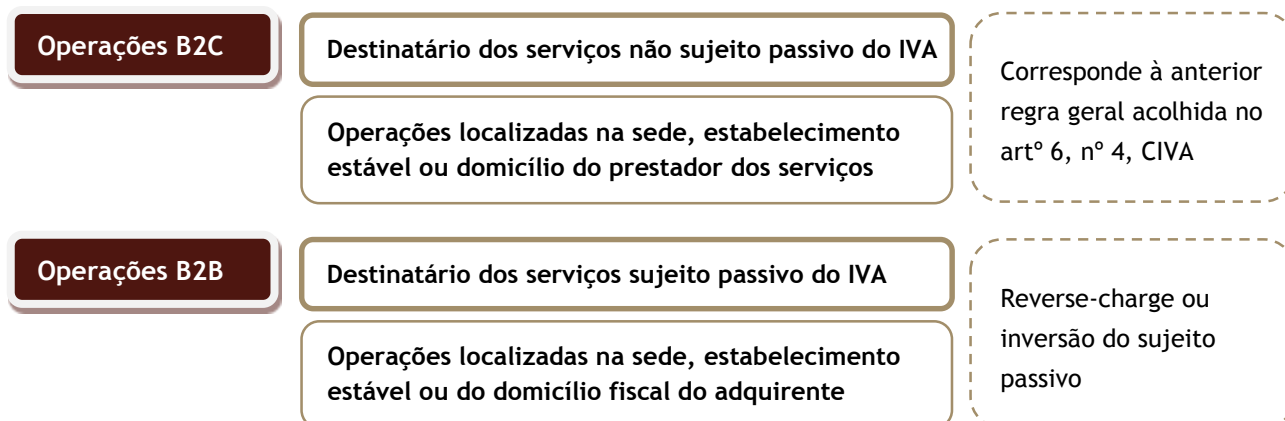
As regras relativas à localização das transmissões de bens passam a estar concentradas nos 5 primeiros números do artigo (os atuais nº 22 e 23 passam, respetivamente, a nº 4 e 5)

11.2 Localização das prestações de serviços

Localização das prestações de serviços

As duas regras gerais das prestações de serviços

Consoante a natureza do adquirente (artº 6, nº 6, CIVA)



As duas regras gerais

São tributáveis em Portugal as prestações de serviços (artº 6, nº 6, CIVA)

- efetuadas a um sujeito passivo dos referidos no artº 2, nº 5, CIVA, 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
- efetuadas a 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

Exemplo

Se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente particular espanhol, a operação em princípio localiza-se em Portugal, isto é, o prestador deverá liquidar IVA na operação à taxa aqui vigente (artº 6, nº 6, b), CIVA)

Se o adquirente for um sujeito passivo de IVA espanhol, a operação, em princípio, deixará de ser localizada em Portugal para passar a ser localizada em Espanha

- na prática o prestador sujeito passivo de IVA português não liquida IVA, devendo ser o adquirente espanhol a liquidar IVA em Espanha à taxa aí vigente (reverse-charge ou inversão do sujeito passivo)

Na situação inversa, isto é, prestador sujeito passivo de IVA espanhol e adquirente sujeito passivo de IVA português, será o adquirente que passa também a ser sujeito passivo de IVA pela aquisição (artº 6, nº 6, a), CIVA)

- alarga-se também a regra de inversão do sujeito passivo, atribuindo-se ao destinatário dos mesmos a obrigação de liquidação do IVA devido e da sua entrega ao Estado, sem prejuízo da dedução do imposto a que este tenha direito

Nomeação de representante

Nos casos elencados no artº 6, nº 6, CIVA, se o prestador não tiver cá sede ou estabelecimento estável, deve cumprir as obrigações do artº 30, CIVA

- se dispuser de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro “**podem**” nomear um representante
- se não dispuser de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro “**devem**” nomear um representante

Sujeito Passivo de IVA em Portugal munido de procuração com poderes bastantes, que será devedor do IVA que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado

- este terá responsabilidade solidária pelo seu pagamento
- a nomeação deverá ser comunicada à parte contratante antes de ser efetuada a operação (artº 30, nº 4, CIVA)

Um dos objetivos da U.E. é o de evitar a nomeação de representante de uma empresa de um E.M. em outros E.M.

Se a nomeação do representante não acontecer ...

- o adquirente do serviço substitui-se na liquidação do IVA
- figura do “reverse charge” (artº 2, nº 1, g), CIVA)
- poderá deduzir este IVA (dependendo do enquadramento para efeitos de IVA) nos termos do artº 19, nº 1, d), CIVA
- se se tratar de um SP isento (exemplo, uma Universidade Pública - artº 9, nº 9, CIVA), deve enviar, por transmissão electrónica de dados, a declaração correspondente às operações tributáveis realizadas, nos termos do artº 27, nº 3, CIVA, até ao final do mês seguinte

Exemplo

Nomeação de representante

Uma célebre casa de cosméticos parisiense pretende apresentar alguns dos seus produtos a potenciais clientes em Portugal

Para esse efeito arrenda um armazém em Lisboa e envia alguns stocks dos seus produtos a partir de França com vista a serem ali armazenados para posteriores demonstrações

A entrada dos stocks em Portugal constitui uma aquisição assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens

- trata-se de uma transferência de stocks entre a França e Portugal, efetuada por um sujeito passivo com vista à respetiva afetação às necessidades da sua empresa em Portugal (artº 4, nº 1, RITI)
- assimilando-se a operação a uma AIB, deve a mesma dar lugar ao cumprimento de todas as obrigações inerentes pelo SP francês
 - registo em Portugal ou nomeação aqui de um representante fiscal (artº 24, nº 1, RITI)

As exceções

Exceções genéricas

Porque comuns às duas novas regras gerais

Artº 6, nº 7, 8 e 12, CIVA

Exceções específicas

Porque aplicáveis apenas à regra geral de localização das prestações de serviços B2C

Artº 6, nº 9, 10, 11, 12 e 13, CIVA

No essencial, este conjunto de exceções têm o objetivo comum de assegurar a respetiva tributação no país de consumo

Exceções comuns às duas regras gerais (exceções genéricas)

Serão localizadas, isto é, tributáveis, no local onde são materialmente executadas, as prestações de serviços (independentemente do estatuto do adquirente) (artº 6, nº 7, 8 e 12, CIVA)

- serviços relacionadas com um imóvel
 - incluindo os serviços prestados por arquitetos
 - por empresas de fiscalização de obras
 - por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objeto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários
 - a concessão de direitos de utilização de bens imóveis
 - serviços de alojamento no âmbito da atividade hoteleira ou análogas (parques de campismo)
- serviços de transporte de passageiros
- serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo
 - de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio
 - durante um transporte intracomunitário de passageiros
 - considera-se neste caso local de execução material, o lugar de partida do transporte
- serviços de alimentação e bebidas, que não as anteriores
- serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares
 - incluindo feiras e exposições
 - compreendendo os dos organizadores destas atividades e os que lhes sejam acessórias
- locação de curta duração de um meio de transporte
 - considera-se local de execução material, o lugar da colocação à disposição do destinatário
 - por “locação de curta duração de um meio de transporte”, entende-se a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias (artº 1, nº 2, j), CIVA)
- locação de bens móveis corpóreos
 - com exceção de meios de transporte
 - efetuada a pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território da Comunidade
 - considera-se local de execução material, o lugar onde se verifica a utilização ou exploração efetivas dos bens

Exemplo

No caso de estarmos perante uma prestação de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares

- se tiver lugar no território nacional
- será aqui tributável independentemente do estatuto do adquirente e do prestador
- tal como já se verificava anteriormente

Exceções específicas à regra de localização das prestações de serviços B2C

Tributados em Portugal

Afasta-se a regra geral de localização das prestações de serviços B2C relativamente às situações do artº 6, nº 9, 10, e 12, CIVA (funciona aqui a regra do local da execução material):

- serviços de transporte de bens, pela distância percorrida no território nacional
 - com exceção do transporte intracomunitário de bens
- serviços de transporte intracomunitário de bens
 - quando o lugar de partida ocorra no território nacional
- serviços acessórios do transporte
 - que sejam materialmente executados no território nacional
- serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes
 - quando executados total ou essencialmente no território nacional
- serviços efetuados por intermediários agindo em nome e por conta de outrem
 - quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional
- locação de curta duração de um meio de transporte
 - quando a respetiva colocação à disposição do destinatário tenha ocorrido fora da Comunidade
 - e a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional
- locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração
 - quando o locador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados
 - e a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional
- serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, e as prestações de serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D
 - cujo prestador seja um sujeito passivo que não tenha, no território da Comunidade, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados

Exemplo

Se um sujeito passivo de IVA de um país terceiro não estabelecido na União Europeia, prestar um serviço eletrónico a um adquirente português, independentemente do respetivo estatuto

- essa operação localiza-se cá
- pelo que o prestador passa a ser sujeito passivo de IVA no território nacional
- devendo, nomeadamente, liquidar o imposto à taxa vigente em Portugal, tal como já anteriormente se verificava

Regulamento (CE) 143/2008, de 12 de fevereiro

- Regulamento relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nestes domínios, que vem instituir um novo mecanismo de mini balcão único para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e de comércio eletrónico

Serviços em que o adquirente é uma pessoa de país terceiro (artº 6, nº 11, CIVA)

Não tributados em Portugal (serviços de caráter empresarial)

Quando o adquirente é uma pessoa estabelecido ou domiciliado num país terceiro e o prestador um sujeito passivo estabelecido no território nacional

- cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos
- serviços de publicidade
- serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e 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 sistemas de distribuição de gás natural ou de eletricidade
 - e serviços de transporte ou envio através desses sistemas e serviços diretamente conexos
- serviços de telecomunicações
- serviços de radiodifusão e de televisão
- serviços por via eletrónica, nomeadamente as descritas no anexo D
- obrigação de não exercer, mesmo parcial, atividade profissional ou direito mencionado

Regras de localização

Regras de localização das transmissões de bens

- Artº 6, nºs 1 a 5, CIVA (inalteradas)
os nºs 22 e 23 - transmissões de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de eletricidade - passam aos nºs 4 e 5

Regras de localização das prestações de serviços

- Artº 6, nºs 6 a 13, CIVA
alteradas pelo DL 186/2009, de harmonia com a Diretiva 2008/8/CE

As operações que se localizam noutros E.M. baseiam-se em normas reflexas, a contrário, de outros E.M., devido à harmonização

11.3 Exceções genéricas na localização dos serviços

Primazia sobre as regras gerais

Exceções genéricas

Serviços prestados a sujeitos passivos e a não sujeitos passivos (artº 6, nº 7 e 8, CIVA)

- Imóveis (arquitetos, fiscalização de obras, peritos e agentes imobiliários, hotelaria ...)
- Transporte de passageiros, pela distância percorrida
- Serviços de alimentação e bebidas
- Serviços de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares
- Locação de curta duração de meios de transporte

IMÓVEIS



Tributável no território onde se situa o imóvel

Independente da natureza do adquirente

- serviços relacionadas com imóveis (por arquitetos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objeto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários)
- concessão dos direitos de utilização de bens imóveis
- serviços de alojamento no âmbito da atividade hoteleira e similares (e parques de campismo)

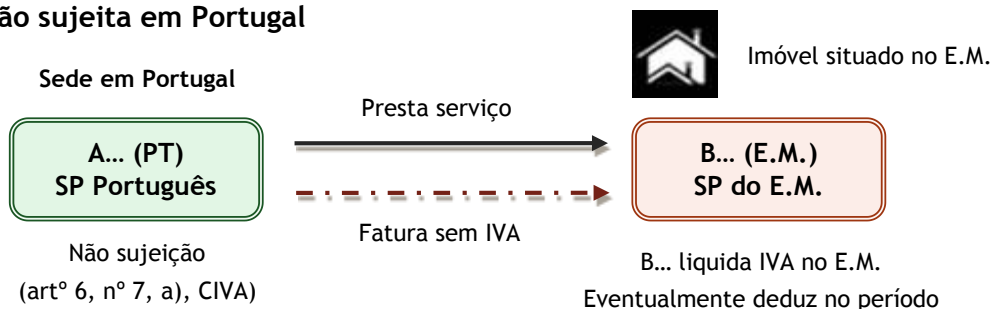
Artº 6, nº 7, a), CIVA (não tributável em Portugal por o imóvel se situar fora do território nacional)

Artº 6, nº 8, a), CIVA (tributável em Portugal por o imóvel se situar no território nacional)

Princípio internacional da atração

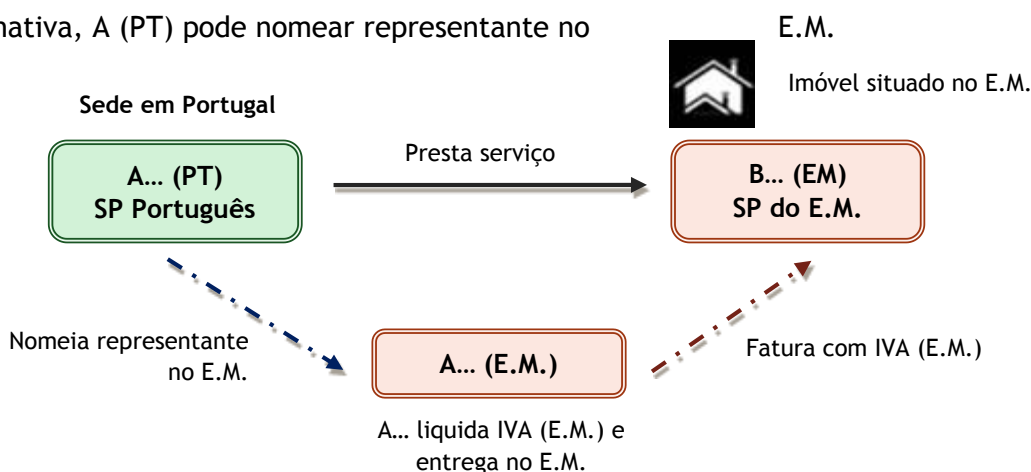
Prestações de serviços relacionadas com um imóvel

- as operações são localizadas (tributadas) no lugar onde se situa o imóvel
- a regra de tributação da localização do imóvel prevalece sobre determinados serviços elencados no artº 6, nº 8, CIVA, quando prestados, precisamente, sobre um imóvel

Imóvel situado fora do território nacional (artº 6, nº 7, a), CIVA)
Operação não sujeita em Portugal


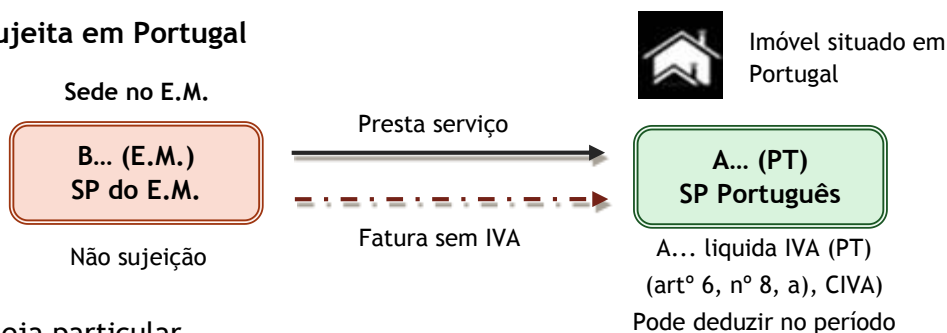
- A (PT) não liquida IVA na fatura (artº 6, nº 7, a), CIVA)
- o adquirente do serviço B (E.M.) liquida o IVA no E.M., na fatura de A (PT) e, eventualmente, deduz

Em alternativa, A (PT) pode nomear representante no



E se B ... for particular no E.M. ?

- o prestador do serviço A ... (PT)
 - pode registar-se ou nomear representante no E.M.
- para liquidar o IVA do E.M.

Imóvel situado em território nacional (artº 6, nº 8, a), CIVA)
Operação sujeita em Portugal


Caso A, PT seja particular

- B (EM) nomeia representante em Portugal para efetuar a liquidação do IVA (PT)
- ou regista-se em Portugal para efeitos de IVA, liquida e entrega o IVA à Administração Tributária portuguesa

Exemplo

Prestações de serviços relacionadas com imóveis

Uma empresa francesa procedeu ao restauro de um imóvel situado em território nacional, tendo faturado os seus serviços a uma empresa portuguesa

O serviço localiza-se em território nacional (local do imóvel - artº 6, nº 8, a), CIVA)

- a empresa francesa “poderá” nomear representante em território nacional que proceda à liquidação do IVA
- caso não se verifique aquela nomeação (situação normal), será o adquirente do serviço (sujeito passivo) a liquidar o IVA - “reverse charge” (artº 2, nº 1, g), CIVA), podendo, eventualmente, proceder à sua dedução simultânea (artº 19, nº 1, d), CIVA)

Exemplo

Prestações de serviços relacionadas com imóveis

Um engenheiro português desenvolveu um estudo técnico relativo à construção de um imóvel em território nacional, faturando o serviço a uma empresa espanhola

Prevalecem as regras elencadas no artº 6, nº 7 e 8, CIVA, face às regras gerais

- sendo assim a operação é localizada/tributada no território nacional, sendo que o IVA será liquidado pelo próprio prestador do serviço (o engenheiro português)
- note-se ainda que a localização à luz do artº 6, nº 7 e 8, CIVA, dar-se-ia em Espanha (local de residência do adquirente/sujeito passivo)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS, PELA DISTÂNCIA PERCORRIDA

- fora do território nacional (artº 6, nº 7, b), CIVA)
- ou no território nacional (artº 6, nº 8, b), CIVA)

As operações são localizadas (tributadas) no país onde se efetue o transporte

- pela distância nele percorrido

Norma de aplicação residual em virtude da isenção prevista no artº 14, CIVA

Tem aplicação restrita

Transportes de pessoas

- isentas de IVA os transportes de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro (artº 14, nº 1, r), CIVA)
- casos não isentos: taxa 6% - Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor (Lista I Verba 2.14)

TRANSPORTADOR DE BENS SUJEITO PASSIVO PORTUGUÊS PELOS KMS PERCORRIDOS EM PORTUGAL

Adquirente sujeito passivo

- aplicação das regras gerais (artº 6, nº 6, a) e b), CIVA)
 - transportes intracomunitários de bens
 - transporte de bens de Portugal para países terceiros e vice-versa

Adquirente não sujeito passivo

Transportes intracomunitários de bens

- tributável em Portugal se início em Portugal (artº 6, nº 10, b), CIVA)
- não tributável em Portugal se início fora do território nacional (artº 6, nº 9, b), CIVA)

Transporte de bens de Portugal para países terceiros

- localizada em Portugal pelos Kms percorridos em Portugal (artº 6, nº 10, a), CIVA)
- relacionados com exportação estão isentos (artº 14, nº 1, p), CIVA)
- não localizada em Portugal pelos Kms percorridos fora do território (artº 6, nº 9, a), CIVA)

Transporte de bens de países terceiros para Portugal

- localizada em Portugal pelos Kms percorridos em Portugal (artº 6, nº 10, a), CIVA)
- não localizada em Portugal pelos Kms percorridos fora do território (artº 6, nº 9, a), CIVA)
- transporte relacionado com importação incluído no valor aduaneiro (artº 17, CIVA) (as Alfândegas têm tabelas para determinar este valor por estimativa)
- transportador português emite a fatura sem IVA
- “isenção técnica” que se aplica aos serviços de transporte, cujo valor foi incluído no valor tributável aduaneiro (artº 13, nº 1, f), CIVA)

Transporte de bens entre Regiões Autónomas, entre estas e o Continente e vice-versa

- isento pelo artº 14, nº 1, t), CIVA

SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS

Independente da natureza do adquirente

- serviços de catering e restauração
- tributação no lugar onde as prestações são materialmente executadas

Artº 6, nº 7, c), CIVA (não tributável em Portugal se executados fora do território nacional)

Artº 6, nº 8, c), CIVA (tributável em Portugal se executados no território nacional)

Tributáveis no território da execução material



SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS A BORDO ...

Independente da natureza do adquirente

- Serviços prestados a bordo de uma embarcação, aeronave ou comboio durante um transporte intracomunitário de passageiros
- Tributáveis no território da execução material
- Considera-se o local de execução material, o lugar de partida do transporte

Artº 6, nº 7, d), CIVA (não tributável em Portugal se lugar de partida fora do território nacional)

Artº 6, nº 8, d), CIVA (tributável em Portugal se lugar de partida no território nacional)

Exemplo

Serviços de alimentação e bebidas a bordo ...

Local de partida

As prestações de alimentação e bebidas efetuadas a bordo de um transporte aéreo de passageiros que tem início no Porto e terminus em Madrid

- são localizadas em Portugal (artº 6, nº 8, d), CIVA)

O transporte de passageiros que tem como ponto de partida Portugal e ponto de chegada Espanha

- é considerado como um transporte intracomunitário de passageiros (artº 1, nº 3, a), CIVA)

SERVIÇOS DE CARÁTER CULTURAL, ARTÍSTICO, CIENTÍFICO, DESPORTIVO, RECREATIVO, DE ENSINO E SIMILARES

Independente da natureza do adquirente

Tributáveis no território da execução material



As prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, localizam-se em território nacional

- se os serviços aqui tiverem lugar
- ou seja, se forem aqui (pessoalmente) prestados, independentemente da sede do prestador ou do adquirente do serviço (artº 6, nº 8, e), CIVA)

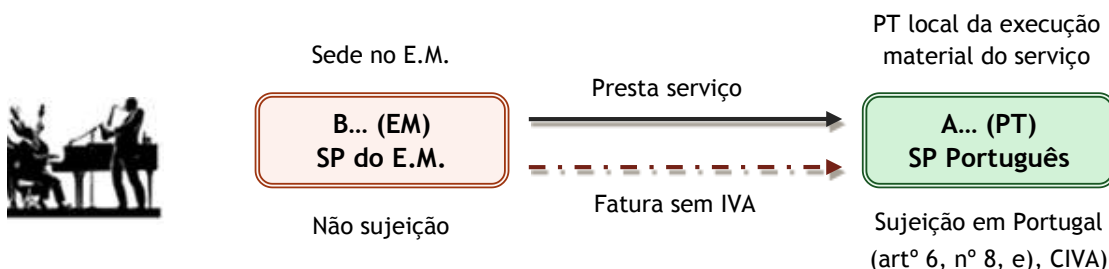
O mecanismo do “reverse-charge” funciona em idênticas circunstâncias às situações anteriormente elencadas e comuns a todo o artº 6, nº 8, CIVA

- especial atenção à isenção prevista no artº 9, nº 15, CIVA

Estes serviços não são localizados em território nacional, caso sejam prestados fora de Portugal (artº 6, nº 7, e), CIVA)

A entidade adquirente destes serviços liquida IVA nas suas receitas

Lugar da realização dos serviços: Portugal



Exemplo

Serviços artísticos, científicos, desportivos, recreativos, de ensinos e similares

Uma empresa portuguesa que se dedica à organização de espetáculos musicais, contratou uma banda rock americana para atuar num festival em Portugal

A banda faturou o serviço à entidade promotora do evento

- prestação de serviços de carácter artístico, executada em Portugal, logo, será considerada aqui localizada (artº 6, nº 8, e), CIVA)
- caso o prestador não nomeie um representante em Portugal (artº 30, nº 2, CIVA), deverá ser o adquirente, sujeito passivo de IVA, a (auto)liquidar o IVA devido (artº 2, nº 1, g), CIVA)

A banda faturou o serviço à entidade promotora do evento

- no entanto o serviço encontra-se isento pelo artº 9, nº 15, CIVA
- a entidade promotora irá liquidar IVA na venda dos bilhetes de ingresso nos espetáculos, à taxa normal (pela Lei 64-B/2011 foi revogada a verba 2.15 da Lista I do CIVA)

Exemplo

Uma companhia de música sinfónica austríaca faz uma atuação em Portugal

O promotor do espetáculo é uma empresa alemã que está registada em IVA em Portugal

A atuação da companhia austríaca é localizada em Portugal, porque a atuação tem aqui lugar

- critério para este tipo de serviços: o local da execução, independentemente da sede do prestador ou da qualidade do adquirente
- prestação do serviço efetuada pela orquestra ao promotor está isenta de IVA
- as entradas para o espetáculo serão tributadas à taxa de 23%

Exemplo

Um investigador científico, com domicílio no Porto, efetuou uma conferência em Paris, sobre matérias da sua especialidade, tendo-lhe sido pagos 3.000 € pela entidade francesa organizadora do evento

A prestação de serviços não foi materialmente executada em Portugal, logo de acordo com o artº 6, nº 7, e), CIVA, não é localizada/tributável em Portugal

O conferencista, sujeito passivo de IVA em Portugal, deve faturar sem IVA PT

Regra em vigor até 31 de dezembro de 2010

- compreendendo as dos organizadores destas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias
- inclui feiras e exposições

A partir de 1 de janeiro de 2011, mantém-se com o mesmo âmbito

- somente os serviços relativos ao ACESSO às manifestações culturais, artísticas, desportivas, etc
- aplica-se a regra geral, isto é, o adquirente (promotor) é o sujeito passivo, dispensando a nomeação de representante do prestador do serviço

LOCAÇÃO DE CURTA DURAÇÃO DE MEIOS DE TRANSPORTE

Independente da natureza do adquirente

Tributáveis no território da colocação à disposição do destinatário



Local de execução material, o lugar da colocação à disposição

- local da entrega física do meio de transporte

Locação de curta duração (artº 1, nº 2, j), CIVA)

- até 30 dias, para veículos automóveis ou aeronaves
- até 90 dias, para embarcações

Artº 6, nº 7, f), CIVA (não tributável em Portugal se colocação à disposição fora do território)

Artº 6, nº 8, f), CIVA (tributável em Portugal se colocação à disposição no território nacional)

Meios de transporte

- NÃO: Conceito do artº 6, nº 1, b), RITI
- SIM: Orientações emanadas pelo Comité IVA na matéria

Artº 10, do Regulamento de aplicação do IVA (Regulamento (CE) 1777/2005)

Os reboques e semi-reboques, bem como os vagões de caminho-de-ferro

Exemplo (Locação de curta duração de meios de transporte)

Tributáveis no território da colocação à disposição do destinatário

Uma empresa de Israel procedeu ao aluguer de um barco de recreio a uma empresa que se dedica à prestação de serviços de turismo, sediada no Porto, para esta o utilizar em viagens turísticas no rio Douro, durante 1 semana

O prestador do serviço não possui a sua sede em qualquer E.M.

A utilização pela empresa sediada em Porto realiza-se em Portugal

- serviço localizado em Portugal (art. 6, nº 8, f), CIVA)
- o responsável pela liquidação do IVA é a empresa sediada no Porto por força do artº 2, nº 1, g), CIVA, que, simultaneamente, o poderá deduzir nos termos do artº 19, nº 1, d), CIVA

LOCAÇÃO DE MEIOS DE TRANSPORTE

Locação de meios de transporte	Prestador/Cliente	Lugar da tributação
Curto prazo Até 30 dias / 90 dias embarcações	B2B	Lugar onde é colocado à disposição do adquirente
Curto prazo Até 30 dias / 90 dias embarcações	B2C	Lugar onde é colocado à disposição do adquirente
Longo prazo Superior a 30 dias / 90 dias embarcações	B2B	Sede ou estabelecimento estável do adquirente
Longo prazo Superior a 30 dias / 90 dias embarcações	B2C	Sede ou estabelecimento estável do prestador Até 31 de dezembro de 2012

11.4 Exceções específicas na localização dos serviços

Exceções específicas

Serviços prestados a não sujeitos passivos (artº 6, nºs 9 e 10, CIVA)

- Transporte de bens
- Transporte intracomunitário de bens
- Serviços acessórios de transporte
- Trabalhos sobre bens móveis corpóreos
- Serviços de intermediários

Serviços prestados a não sujeitos passivos

Artº 6, nº 9, CIVA (não sujeição em Portugal)

Artº 6, nº 10, CIVA (sujeição em Portugal)

A. TRANSPORTE DE BENS

- Distância percorrida

B. TRANSPORTE INTRACOMUNITÁRIO DE BENS

- Lugar de partida

C. SERVIÇOS ACESSÓRIOS DE TRANSPORTE

- Local da execução material

D. TRABALHOS SOBRE BENS MÓVEIS CORPÓREOS

- Tributável no local da execução material

E. SERVIÇOS DE INTERMEDIÁRIOS AGINDO EM NOME E POR CONTA DE OUTREM

- Tributável no local onde se localiza a operação principal

F. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE CARÁTER CULTURAL, ARTÍSTICO, CIENTÍFICO, DESPORTIVO, RECREATIVO, DE ENSINO E SIMILARES, INCLUINDO FEIRAS E EXPOSIÇÕES

- não abrangidas pelo artº 6, nº 7, e), CIVA, compreendendo as dos organizadores daquelas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias (Lei 134/2010)
- Tributável no local da execução material

G. LOCAÇÃO DE UM MEIO DE TRANSPORTE, QUE NÃO SEJA DE CURTA DURAÇÃO

- Tributável no local onde o destinatário se encontra estabelecido

Exemplo

Locação de meios de transporte de média/longa duração

Locador S (SP na Suíça)

Locação de viatura de turismo: 31 dias (M/L duração)

A. Adquirente A, Lda (SP Português)

Colocação à disposição do bem em Portugal ou fora de Portugal

Sujeição em Portugal B2B (artº 6, nº 6, a), CIVA)

Adquirente A, Lda (SP PT): Liquida IVA (PT)

B. Adquirente B... (Particular residente em Portugal)

Utilização da viatura em Portugal

Adquirente residente em Portugal

Sujeição em Portugal (artº 6, nº 10, g), CIVA)

S (SP Suíço): Liquida IVA (PT)

Em 2012, sujeição em PT (artº 6, nº 12, c), CIVA)

Locador P (SP em Portugal)

Locação de viatura de turismo: 31 dias (M/L duração)

A. Adquirente D... (Particular residente na Suíça)

Utilização da viatura na Suíça

Não sujeição em Portugal (artº 6, nº 9, g), CIVA)

2012: Sujeição em PT (artº 6, nº 6, b), CIVA)

B. Adquirente D... (Particular residente na Suíça)

Utilização da viatura em Portugal

Sujeição em Portugal (artº 6, nº 12, c), CIVA)

2012: Sujeição em PT (artº 6, nº 6, b), CIVA)

Exceções específicas

Serviços prestados a residentes fora da U.E. (artº 6, nº 11, CIVA)

Adquirente dos serviços é pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade

Não tributação em Portugal, mesmo que não prove ser sujeito passivo de imposto análogo

- Cessão de direitos de autor, licenças, marcas de fabrico e direitos análogos
- Publicidade
- Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, gabinetes de estudo em todos os domínios
- Tratamento de dados e fornecimento de informações
- Operações bancárias, financeiras e de seguros
- Colocação de pessoal à disposição
- Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte
- Cessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural e eletricidade, bem como serviços de transporte e serviços conexos
- Telecomunicações
- Radiodifusão
- Serviços prestados por via eletrónica
- Obrigação de não exercer uma atividade ou direito dos mencionados

Serviços de telecomunicações (artº 1, nº 2, h), CIVA)

- serviços que possibilitem a transmissão, a emissão ou a receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios óticos ou de outros meios eletromagnéticos
- incluindo a cessão ou a concessão com elas correlacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou receção
- e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais

Exemplo

Uma empresa norte-americana, sediada nos Estados Unidos, fornece a um organismo público português, não sujeito passivo de IVA, um serviço de telecomunicações

Serviço fornecido localizado em território nacional, sendo a empresa prestadora do serviço responsável pela liquidação e entrega do imposto (artº 6, nº 12, d), CIVA)

Requisitos verificados:

- o prestador não está sediado no território da U.E.
- o adquirente não é um sujeito passivo de IVA dos referidos no artº 2, nº 5, CIVA

O responsável pela liquidação e entrega do IVA devido é a empresa norte-americana que terá de nomear em Portugal um representante fiscal (artº 30. nº 2, CIVA)

Notas sobre as alterações às regras de localização nos serviços

Alterações em 2011

Alterações à exceção da regra geral da localização dos serviços culturais, artísticos, científicos, educativos, desportivos, recreativos e similares, cujos destinatários sejam sujeitos passivos

A maioria destes serviços, quando prestados a sujeitos passivos do imposto, passaram a estar abrangidos pela regra geral (artº 6, nº 6, a), CIVA)

Assim, apenas o local dos serviços relativos ao acesso, ou acessórios do acesso, às manifestações destes serviços, incluindo o acesso a feiras e exposições, se manteve o local onde essas manifestações se realizam, nos casos em que tais serviços sejam prestados a sujeitos passivos

Os outros serviços relacionados com estas atividades, excluindo o acesso, quando prestados a sujeitos passivos, passaram a estar abrangidos pela regra geral

Manteve-se inalterável quando estão em causa adquirentes qualificados como não sujeitos passivos

Desta forma, tratando-se do simples acesso aos eventos e manifestações, como quaisquer outros serviços de carácter cultural, artístico, científico, educativo, desportivo, recreativo e similar, mantém-se a regra de localizar/tributar no local em que tais serviços forem materializados

Alterações em 2013

O local dos serviços de locação de meios de transporte, com exceção da locação de curta duração, tendo como destinatários não sujeitos passivos do IVA, passa a ser o local de residência do destinatário dos serviços

Contudo, se estiverem em causa barcos de recreio, a regra de localização/tributação passará a reger-se pelo local em que a embarcação for colocada à disposição do destinatário dos serviços (não sujeito passivo), quando coincida com o local da sede ou do estabelecimento estável do prestador, a partir do qual os serviços sejam efetivamente realizados

Se não coincidir aplica-se a regra acima descrita, sendo a localização/tributação no local de residência do destinatário

Regras a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2015

O local dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços por via eletrónica, prestados a não sujeitos passivos do IVA, passará a ser, em todas as situações, o local de residência dos destinatários dos serviços, independentemente de os prestadores dos serviços se encontrarem ou não estabelecidos na Comunidade

Até 2014, estes serviços, tendo como destinatários não sujeitos passivos, encontram-se submetidos à regra geral prevista no artº 6, nº 6, b), CIVA, quando o prestador e o destinatário dos serviços, se encontrarem sediados, estabelecidos ou domiciliados na Comunidade Europeia

Assim, a partir de 2015, a regra especial estender-se-á a todos os casos em que os prestadores dos referidos serviços se encontrem sediados ou estabelecidos na Comunidade

Esta regra sujeita o prestador dos serviços ao cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento em cada Estado-Membro onde os adquirentes não sujeitos passivos residam, uma vez que são obrigados a registarem-se no Estado do local de tributação

No entanto, os prestadores de serviços podem optar por aderir ao sistema de balcão único que, a partir de 1 de janeiro de 2015, passa também a contemplar os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão, para além dos serviços prestados via eletrónica

Exemplo

Serviços intermédios com carácter empresarial

IVA nos serviços de telecomunicações prestados por empresa dos EUA que vende tráfego para Portugal

Relativamente ao tráfego recebido dos EUA:

- deve a empresa portuguesa adquirente do mesmo, proceder à liquidação do IVA devido (artº 6, nº 6, a), CIVA), já que por tal facto é um sujeito passivo dos do artº 2, nº 1, a), CIVA
- deve o sujeito passivo relevar a operação na declaração periódica, sendo a base tributável e o IVA a favor do Estado (C3 e 4, Q6) e IVA dedutível (C24, Q6)

IVA nos serviços de telecomunicações prestados por empresa sediada em Portugal que vende tráfego para os EUA

As prestações de serviços de telecomunicações efetuados a partir de Portugal com destino a um adquirente sediado num país terceiro

- opera a regra de localização constante do artº 6, nº 11, i), CIVA
- segundo a qual a operação não deve ser objeto de tributação no território nacional
- a base tributável correspondente à operação deve ser relevada na DP (C8, Q6)

Outras exceções

Tributáveis em Portugal os serviços cuja utilização ou exploração efetivas ocorram em território nacional (artº 6, nº 12, CIVA)

- Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte, efetuada a residente fora da U.E. (artº 6, nº 12, a), CIVA)
- Locação de curta duração de meio de transporte, efetuada a não sujeito passivo, quando a colocação à disposição tenha ocorrido fora da U.E. (artº 6, nº 12, b), CIVA)
- Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, efetuada a não sujeito passivo (artº 6, nº 12, c), CIVA)
 - quando este esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade e a utilização ou exploração efetivas do meio de transporte ocorram no território nacional
- Serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, prestados a não sujeitos passivos residentes em território nacional por um prestador sediado fora da U.E. (artº 6, nº 12, d), CIVA) (2015 Portal único)
- Locação de uma embarcação de recreio, que não seja de curta duração, efetuada a pessoa que não seja um sujeito passivo (artº 6, nº 12, e), CIVA)
 - quando o locador tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, e a efetiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra no território nacional

Exemplo (Locação de curta duração de meio de transporte)

Simon, residente nos EUA, vem passar férias ao Algarve

- necessitando de uma embarcação para utilização recreativa, contratou uma empresa marroquina, tendo-lhe sido posta à disposição em Marrocos, em locação por 15 dias
- a embarcação foi utilizada no Algarve

Tal operação considera-se, face ao artº 6, nº 12, b), CIVA, tributada em território nacional, por a embarcação ter sido cá utilizada

- a empresa marroquina teria de nomear cá um representante (artº 30, nº 2, CIVA) para proceder à liquidação do IVA

Exemplo (Locação de bens móveis corpóreos, não meios de transporte)

Locador R (SP em Portugal)

Locação de equipamento médico

Adquirente A... (Entidade de Angola)

Utilização em Angola

- Prova que é SP (B2B): Não sujeição em Portugal (artº 6, nº 6, a), CIVA, a contrário)
- Não prova (B2C): Não sujeição em PT: artº 6, nº 11, g), CIVA

Se utilização em Portugal:

- Sujeição em Portugal (artº 6, nº 12, a), CIVA)

Locação de meios de transporte, que não seja de curta duração

Constitui exceção específica à 2ª regra (artº 6, nº 6, b), CIVA), em que não são tributáveis as prestações de serviços relativas a locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora do território nacional (artº 6, nº 9, g), CIVA) ou quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional (artº 6, nº 10, g), CIVA)

O artº 6, nº 10, g), CIVA, não tem aplicação se locação de uma embarcação de recreio, que não seja de curta duração, quando o locador tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio fora de Portugal, a partir do qual os serviços são prestados, e a efetiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra no mesmo território (artº 6, nº 13, CIVA)

Exemplo (Locação de média/longa duração de meio de transporte)

Locador P (SP em Portugal)

Locação de embarcação de recreio: 91 dias (M/L duração)

Adquirente E... (Particular residente na Suíça)

- Colocação e utilização da embarcação em Espanha e destinatário residente fora da U.E.
- Não sujeição em PT (artº 6, nº 9, g), CIVA) [2012: Sujeição em PT (artº 6, nº 6, b), CIVA)]

Se colocação à disposição da embarcação em Portugal

- Sujeição em PT (artº 6, nº 12, e), CIVA) (exceção à exceção do artº 6, nº 9, g), CIVA) [2012: Sujeição em PT (artº 6, nº 6, b), CIVA)]

Exemplo (Locação de média/longa duração de meio de transporte)

Locador S (SP na Suíça)

Locação de embarcação de recreio: 91 dias (M/L duração)

Adquirente F... (Particular residente em Portugal)

- Colocação e utilização da embarcação em Portugal
- Sujeição em PT (artº 6, nº 10, g), CIVA)
- 2012: Sujeição em PT (artº 6, nº 12, c), CIVA)

Adquirente F... (Particular residente em Portugal)

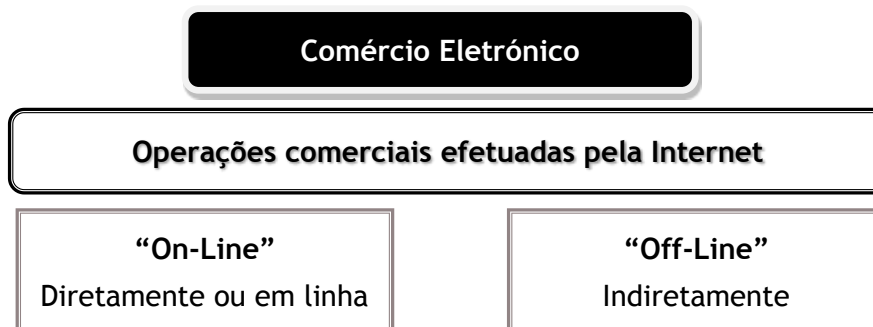
- Colocação e utilização da embarcação em Espanha
- Não sujeição em PT (artº 6, nº 13, CIVA) (2012: Não sujeição em PT - artº 6, nº 6, b), CIVA)

11.5 Tributação do “Comércio Eletrónico”

A necessidade de modernização decorre do aumento exponencial dos serviços prestados a nível global, incluindo serviços de carácter imaterial suscetíveis de efetuados à distância, via globalização e internacionalização da economia, abertura das fronteiras e liberalização dos mercados, bem como inovações tecnológicas e utilização massiva da internet por parte dos operadores

Estas mudanças acarretarem um trabalho significativo a todos os níveis

Um novo normativo permite segurança nas operações e simplificação e uniformização das regras



Operações comerciais efetuadas pela “Internet”

- “On-Line” diretamente ou em linha
- “Off-Line” ou indiretamente

Efeitos distintos a nível fiscal

Serviço prestado por via eletrónica (Regulamento CE 1777/2005)

- serviço prestado pela Internet
- natureza do serviço dependente da tecnologia de informação para a sua prestação
- serviço essencialmente automático, envolvendo uma intervenção humana mínima e que, na ausência de tecnologia de informação, não tem viabilidade



Comércio eletrónico “Off-Line”

- encomenda de bens tangíveis publicitados e vendidos através de catálogos eletrónicos
- e entregas através dos tradicionais canais de distribuição (serviços postais, empresas transportadoras)
- exemplo: vendas à distância (artº 10 e 11, RITI)

Para “pequenas remessas” em Portugal

- isenção de direitos aduaneiros e do IVA para pequenos valores
- com exclusão das vendas por correspondência (DL 31/89, de 5 de agosto)

Comércio eletrónico “On-Line”

- encomenda de bens e serviços intangíveis (virtuais)
- entregas em linha através da rede

Regra: Diretiva 2002/38/CE, de 7 de maio e Diretiva 2008/8/CE, de 12 de fevereiro, do Conselho

- entrada em vigor: **01.07.2003** (DL 130/2003, de 28 de junho)
- 2010: artº 6, nº 6, CIVA, artº 6, nº 11, l), CIVA e artº 6, nº 12, d), CIVA (Anexo D do CIVA)
- Taxa de 21% (23% atual) (artº 18, nº 7, CIVA)

Se o adquirente domiciliado em Portugal for um particular e o serviço for faturado por um sujeito passivo estabelecido em país terceiro

- é tributada em Portugal (artº 6, nº 12, d), CIVA)
- o prestador de serviços “deve” nomear representante em Portugal (artº 30, CIVA)
- pode “escolher” um país da U.E. para se registar, prevalecendo a localização das operações junto do destinatário (particular)

Se o prestador do serviço tem sede na U.E. e o adquirente particular em Portugal

- não é tributada em Portugal, mas sim no país da sede do prestador

Se o prestador do serviço tem sede na U.E. e o adquirente sujeito passivo em Portugal

- é tributada em Portugal (artº 6, nº 6, a), CIVA)
- sujeito passivo português fornece NIF

Lista exemplificativa do Anexo D

- fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas na web, manutenção à distância de programas e equipamentos
- fornecimento de programas e respetiva atualização
- 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
- prestação de serviços de ensino à distância

Tributação em IVA dos serviços prestados por via eletrónica (incidência)

Para que uma prestação de serviços por via eletrónica se encontre sujeita a IVA é necessário a verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

- que seja como tal qualificada
- que seja efetuada a título oneroso
- que seja efetuada por um sujeito passivo agindo como tal

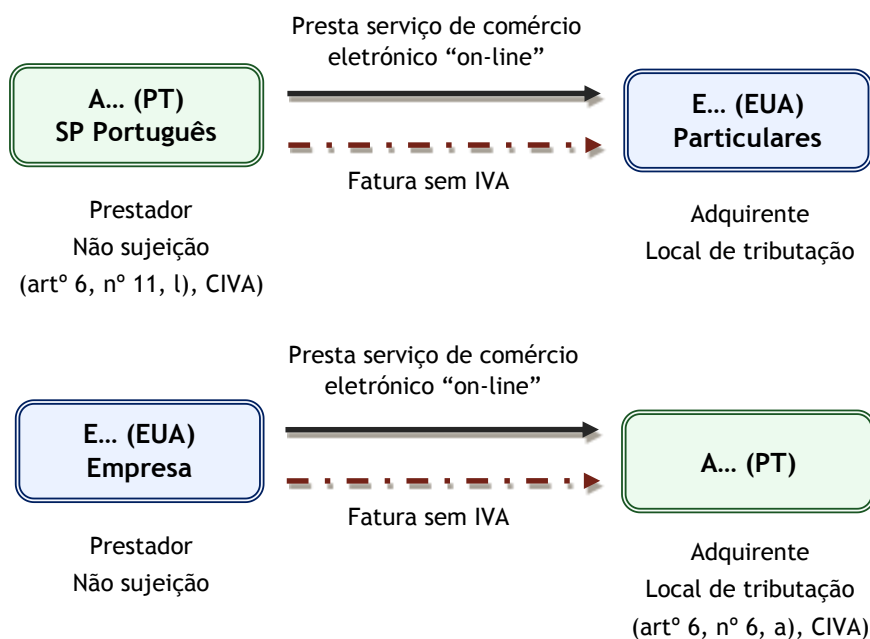
Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio eletrónico, esse facto não significa, só por si que o serviço prestado é um serviço eletrónico

Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na U.E. que prestem serviços por via eletrónica a não sujeitos passivos nela residentes

- o prestador dos serviços pode optar por se registar num único E.M., para efeitos de cumprimento de todas as obrigações (incluindo as de pagamento)
- a taxas do país de consumo (domicílio do adquirente) pois a operação é aí tributada nos termos do artº 6, nº 12, d), CIVA
- obriga à criação de uma câmara de compensação

O Estado de identificação deverá assegurar ao E.M. de consumo que o montante pago pelo sujeito passivo não estabelecido é transferido para a conta bancária em Euros que lhe tiver sido indicada por este E.M.

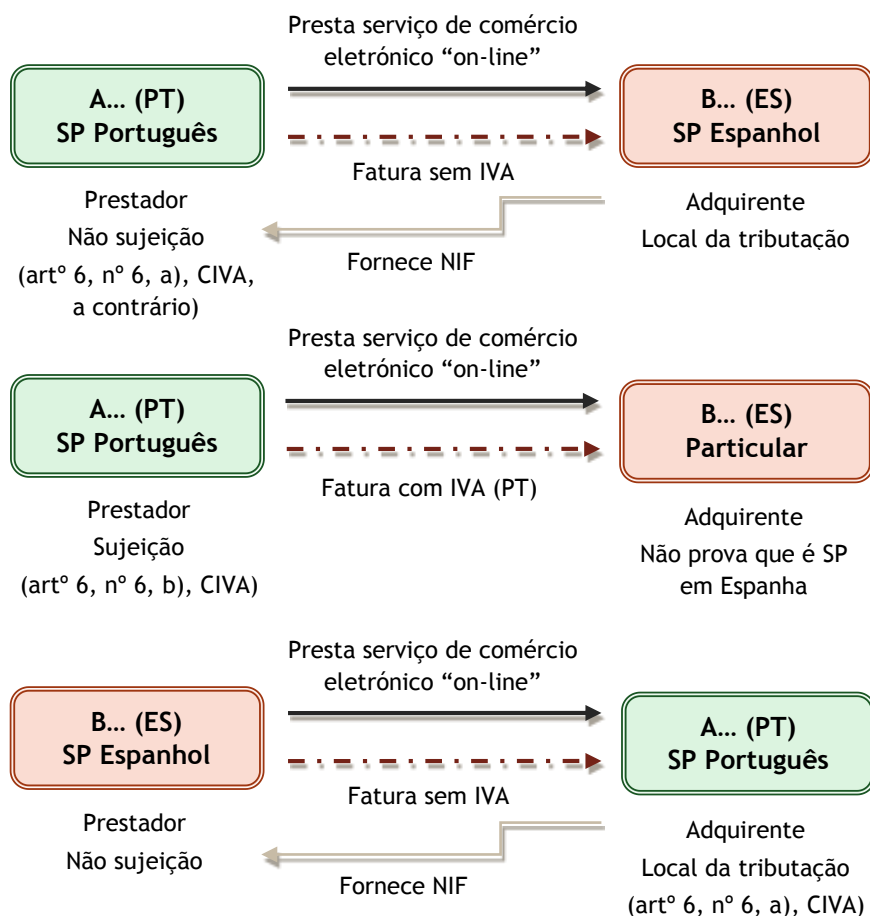
Regras do local de tributação do comércio eletrónico “on-line”



Se A (PT) particular

E (EUA) nomeia representante em Portugal ou registo em qualquer E.M. (artº 6, nº 12, d), CIVA)

Regras do local de tributação do comércio eletrónico “on-line”



Prestações de serviços por via eletrónica (as do anexo D)

- Não são tributáveis em Portugal, estas prestações de serviços, quando o adquirente for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade (artº 6, nº 11, l), CIVA) (não se aplica a regra do artº 6, nº 6, b), CIVA)
- São tributáveis em Portugal, quando o prestador pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade, e o adquirente com domicílio em Portugal, que não seja um sujeito passivo dos referidos no artº 2, nº 5, CIVA (particular) (artº 6, nº 12, d), CIVA)

Se o adquirente domiciliado em Portugal for um particular e o serviço for faturado por um sujeito passivo estabelecido em país terceiro

- é tributada em Portugal (artº 6, nº 12, d), CIVA)
- o prestador de serviços “deve” nomear representante em Portugal (artº 30, nº 2, CIVA)
- no entanto, pode “escolher” um país da U.E. para se registar, prevalecendo a localização das operações junto do destinatário (particular)

O prestador dos serviços pode optar por se registar num único E.M., para efeitos de cumprimento de todas as obrigações (incluindo as de pagamento)

- a taxas do país de consumo (domicílio do adquirente) pois a operação é aí tributada
- obriga à criação de uma câmara de compensação

Exemplo

Tributação do “Comércio Eletrónico”

Operações que se consideram serviços prestados por via eletrónica:

- a empresa “A”, titular de um “site” informático, atribui a “B” comerciante, o direito a figurar na lista de ligações do seu “site”, mediante o pagamento por este de um valor acordado
- “C”, empresa que se dedica à comercialização de CD's e DVD's musicais, possui um site na Internet a partir do qual e mediante o pagamento respetivo, podem os interessados adquirir as obras que entenderem, mediante o descarregamento das mesmas no seu equipamento informático
- “D” é uma empresa que através do seu “site” disponibiliza cursos sobre programas de fotografia digital por módulos, correspondendo a cada um determinada importância a pagar pelos interessados na sua frequência
 - após a conclusão de cada módulo, “D” emite aos frequentadores um certificado

Operações que não se consideram serviços prestados por via eletrónica:

- “E” é uma empresa de transportes aéreos que através do seu “site” aceita reservas e encomendas de voos, cujos bilhetes deverão ser levantados nos seus escritórios até 24 horas antes do embarque
- a empresa “C”, para além dos produtos comercializados da referida forma, aceita também no seu “site”, encomendas daqueles produtos que a pedidos dos clientes serão enviados para a morada indicada, pelos serviços postais

Exemplo

SANGSONG, empresa com sede em Hong Kong, disponibilizou a particulares residentes em Portugal, através de um “site” na Internet, o acesso a apostas de jogos eletrónicos de azar. Tal operação considera-se, face ao artº 6, nº 12, d), CIVA, tributada em território nacional, sendo SANGSONG sujeito passivo pelo serviço prestado por via eletrónica, devendo a partir do E.M. em que tenha optado pelo registo no regime especial, proceder à liquidação de IVA à taxa a que se refere o artº 18, nº 7, CIVA.

Exemplo

ZOOLEX, SA é um sujeito passivo de IVA sediado em Portugal que disponibilizou a diversas organizações ambientais sediadas no estrangeiro, o acesso a uma base de dados sobre legislação portuguesa de proteção animal.

Caso as referidas organizações sejam estabelecidas ou domiciliadas num Estado-membro da União Europeia e provarem que nesse país têm a qualidade de sujeito passivo, ou independentemente dessa qualidade, sejam estabelecidas ou domiciliadas em país não pertencente à União Europeia, o serviço prestado não é tributado em território nacional.

Exemplo

Carlos, colecionador, disponibilizou via Internet a uma entidade organizadora de uma exposição, imagens da sua coleção particular de escritos históricos

Ainda que a prestação de serviços efetuada por via eletrónica fosse remunerada não estaria sujeita a IVA porque efetuada por um particular

Exemplo

CSF, Ld.^a, gabinete de arquitetura registado em IVA, adquiriu via Internet a um fornecedor estrangeiro dois programas de desenho técnico, comprometendo-se este a manter e atualizar periodicamente os referidos programas

Independentemente do fornecedor ser sediado na U.E. ou fora dela, face ao artº 6, nº 6, a), CIVA, a operação encontra-se sujeita a IVA no território nacional, sendo a adquirente sujeito passivo pela aquisição do serviço

Serviços prestados por via eletrónica

A partir de 1 de janeiro de 2015

Telecomunicações, radiodifusão, televisão e prestação de serviços eletrónicos

- prestados a particulares estabelecidos ou domiciliados na U.E.
- passam a ser tributados no local onde o adquirente se encontra domiciliado ou estabelecido
- passando a vigorar um regime especial para a prestação deste tipo de serviços

De realçar que esta alteração vem pôr fim à vantagem que atualmente existe, de entidades se estabelecerem em territórios onde a taxa de IVA é mais reduzida

- como acontece nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, em que a taxa normal do IVA é uma das mais baixas dos países da U.E.

11.6 Considerações sobre localização das operações

Incidência subjetiva

Sujeitos passivos do imposto

- Adquirentes (Sujeito Passivo do artº 2, nº 1, a), CIVA) de serviços (do artº 6, nº 6, a), CIVA), quando o prestador não tenha sede ou estabelecimento estável em Portugal a partir do qual os serviços são prestados (artº 2, nº 1. e), CIVA)
- Mecanismo de inversão do sujeito passivo ou “reverse-charge”

Para efeitos da aplicação das regras de inversão nas prestações de serviços, consideram-se sujeitos passivos de imposto os referidos no artº 2, nº 5, CIVA

- as pessoas singulares ou coletivas referidas no artº 2, nº 1, a), CIVA relativamente a todos os serviços que lhe são prestados (artº 2, nº 1, e) e g), CIVA)
- quaisquer outras pessoas coletivas que devam estar registadas para efeitos do artº 5, RITI

Sujeitos passivos do imposto (para aplicação do artº 6, CIVA)

Artº 2, nº 5, CIVA (artº 2, nº 1, e) e g), CIVA)

- Sujeito passivo dos referidos no artº 2, nº 1, a), CIVA
- Outras pessoas coletivas, registadas para efeitos do artº 5, RITI
- Relativamente aos serviços que lhes são prestados
- Prestador não tenha sede, estabelecimento ou domicílio em Portugal

Outras pessoas singulares ou coletivas estabelecidas fora da U.E.

- aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com sede, estabelecimento ou domicílio em Portugal
- prova de sujeito passivo por apresentação de NIF ou similar ou certificado usualmente utilizado para pedidos de reembolso

Sede, estabelecimento ou domicílio

A partir do qual, ou para o qual, os serviços são prestados

Lugar da sede da atividade económica de um sujeito passivo

- onde são adotadas as decisões essenciais relativas à condução da política geral da empresa e onde são exercidas as funções de administração central desta
- independentemente do lugar a partir do qual é efetivamente exercida a atividade económica

Estabelecimento estável

- deve possuir uma consistência mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos

Domicílio da pessoa singular

- seja ou não sujeito passivo, o endereço constante do registo nacional da população ou registo similar (NIF)

Novas obrigações a partir de 1 de janeiro de 2010

Submissão de informação acerca dos sujeitos passivos e das pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos de IVA (alargamento do âmbito de Sujeito Passivo relativamente aos serviços - artº 2, nº 5, CIVA)

- a quem tenham sido prestados serviços que não estejam isentos no Estado-membro em que as operações são tributáveis
- relativamente às quais o imposto seja devido pelo destinatário

Novas medidas de reembolso de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso

- mas estabelecidos noutro Estado-membro, as quais passarão a ser efetuadas com base em procedimentos eletrónicos
- portal eletrónico a criar, para o efeito, por cada Estado-membro

Prestações de serviços...	Local de tributação
... efetuados por intermediários, agindo em nome e por conta de outrem, a pessoas que não sejam sujeitos passivos	Local onde se efetua a prestação da operação principal
... relacionadas com bens imóveis, incluindo: ▪ Serviços prestados por peritos e agentes imobiliários ▪ Prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro e similar ▪ Concessão de direitos de utilização de bens imóveis ▪ Serviços de preparação e coordenação de obras em imóveis, tais como serviços de arquitetos e empresas de fiscalização de obras	Local onde se encontra situado o imóvel
... de transporte de passageiros, e de transporte de bens (exceto intracomunitário) a pessoas que não sejam sujeitos passivos	Local onde se efetua o transporte em função das distâncias percorridas
... de transporte intracomunitário de bens a pessoas que não sejam sujeitos passivos	Local de partida do transporte (início do transporte dos bens)
... culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos recreativos e similares (feiras e exposições), incluindo as dos organizadores	Local onde as atividades são materialmente executadas
... acessórias dos transportes, peritagens e trabalhos relativos a bens móveis, a pessoas não sujeitos passivos	Local onde as prestações são materialmente executadas
... de restauração e catering - não executadas a bordo de embarcações, aeronaves e comboios	Local onde as prestações são materialmente executadas
... de locação de meios de transporte de curta duração (< 30 dias ou < 90 dias, no caso de embarcações)	Local onde o meio de transporte é efetivamente colocado à disposição do destinatário
... de restauração e catering - executadas a bordo de embarcações, aeronaves e comboios (território da U.E.)	Local de partida dos passageiros
... eletrónicos (constantes do Anexo D), a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas/domiciliadas na U.E.	Local onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual
... seguidamente enumeradas, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas fora da U.E.: ▪ cessões/concessões de direitos de autor, patentes, licenças, marcas ... ▪ publicidade ▪ consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas ..., tratamento de dados e fornecimento de informações ▪ obrigação de não exercer atividade profissional... ▪ operações bancárias, financeiras e de seguros ▪ colocação de pessoal à disposição ▪ locação de bens móveis corpóreos, exceto meios de transporte ▪ acesso a sistemas de distribuição de gás natural e eletricidade e serviços de transporte ou transmissão através desses sistemas ... ▪ telecomunicações, radiodifusão e televisão ▪ prestados por via eletrónica (os do Anexo II)	Local onde essas pessoas estão estabelecidas

Diferenças entre o atual artº 6, CIVA e o que irá vigorar após 1 de janeiro de 2010

Prestações de serviços	Antes	Após 01.01.2010
Operações relacionadas com bens imóveis	Tributação no lugar onde se situa o imóvel	Mantém-se (especificando alguns dos trabalhos abrangidos), passando a incluir a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e as prestações de serviços de alojamento hoteleiro e similares
Transporte de passageiros	Tributação no lugar onde se efetua o transporte, em função das distâncias percorridas	Mantém-se
Serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos e similares	Tributação no lugar onde as prestações são materialmente executadas	Mantém-se
Serviços de restauração e de catering	Tributação no lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio	Tributação no lugar onde as prestações são materialmente executadas
Locação de curta duração de meios de transporte	Tributação no lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio Tributação no território nacional, se o prestador não tiver no território da U.E. sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados e a utilização e exploração efetivas por SP nacionais aqui ocorra	Tributação no lugar onde o bem locado é posto à disposição do destinatário
Transporte de bens, pela distância percorrida (com exceção do transporte intracomunitário de bens)	Tributação pela distância percorrida em território nacional	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio
	Não tributação pela distância percorrida fora do território nacional	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio
Transporte intracomunitário de bens	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio	Mantém-se
	Tributação sempre que o lugar de partida se situe em território nacional	
	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio	
	Não tributação sempre que o lugar de partida se situe fora do território nacional	

Prestações de serviços	Antes	Após 01.01.2010
Serviços que consistam em trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes	Tributação no lugar onde são materialmente executados	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio
Cessões de direitos de autor, de patentes, licenças, marcas industriais e comerciais e de direitos similares	Não tributados em território nacional ainda que o prestador aqui esteja estabelecido	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio
Prestações de serviços de publicidade	Não tributados em território nacional ainda que o prestador aqui esteja estabelecido	Tributação no lugar onde o adquirente tem a sede da atividade ou um estabelecimento estável para o qual os serviços sejam prestados, ou na sua falta o seu domicílio
Prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudos, advogados, peritos contabilistas e prestações similares		
Bem como o tratamento de dados e o fornecimento de informações	<i>Aplicável (não comunitários)</i>	<i>Aplicável (apenas não comunitários)</i>

Nova obrigação declarativa

Os sujeitos passivos devem indicar na declaração recapitulativa referida no artº 23, nº 1, c), RITI, nos prazos e condições previstos no artº 30, RITI (artº 29, nº 1, i), CIVA)

- as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações sejam aí tributáveis

O que tem de ser declarado

Prestações de serviços efetuados a sujeitos passivos de outros E.M., quando as operações se localizem no Estado-membro do adquirente (correspondentes às do artº 6, nº 6, a), CIVA)

- não incluídas prestações de serviços isentas no E.M. de destino (artº 29, nº 17, c), CIVA)

Transmissões intracomunitárias de bens isentas nos termos do artº 14, RITI

Indicação do tipo de operação em causa

- Tipo 1: Transmissões intracomunitárias de bens (artº 14, RITI)
- Tipo 4: Operações Triangulares (artº 8 e 15, RITI)
- Tipo 5: Prestações de serviços (correspondentes às do artº 6, nº 6, a), CIVA)

11.7 Localização das operações nas Regiões Autónomas

Localização das prestações de serviços

Regiões Autónomas da Madeira e Açores

Localização das operações com as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores

(DL 347/85, de 23 de agosto)

- Taxas: 5%, 10% e 18% (Açores, desde 01.01.2014) e 5%, 12% e 22% (Madeira, desde 01.04.2012)

A aplicar às transmissões de bens e prestações de serviços

- que se considerem efetuadas nessas Regiões Autónomas
- nas importações cujo desembaraço alfandegário aí tenham lugar

As operações tributáveis consideram-se localizadas no continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira

- de acordo com os critérios estabelecidos pelo artº 6, CIVA, com as devidas adaptações

Transmissão de Bens

- regra do artº 6, nº 1, CIVA
- se uma empresa com sede no Continente vender produtos a partir de uma filial localizada nos Açores (ou Madeira) a operação é aí localizada (IVA a 4%, 9% ou 15%, dos Açores ou a 5%, 12% e 22%, na Madeira)
- fator relevante: localização do início do transporte

Localização das prestações de serviços com as Regiões Autónomas da Madeira e Açores

- regras do artº 6, nº 6, CIVA
 - exceções: artº 6, nº 7 a 12, CIVA
- é sempre o prestador (quem fatura) que liquida
- a localização das operações é relevante para a taxa a utilizar (se liquidar a taxas diferentes das do espaço fiscal em que se localiza, deverá entregar o Anexo R)

Prestação de serviços de transporte

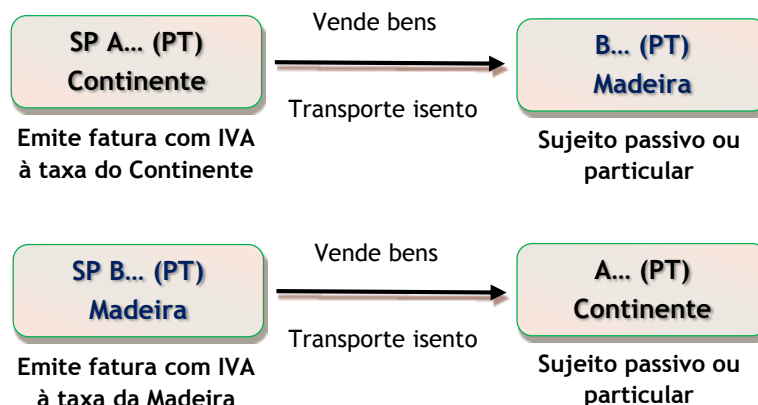
- as prestações de serviços de transporte entre o continente e as Regiões Autónomas e vice-versa serão consideradas, para este efeito,
- como tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual sejam efetuadas
- mas isentas pelo artº 14, nº 1, t), CIVA

Justificação das diferenças de taxas

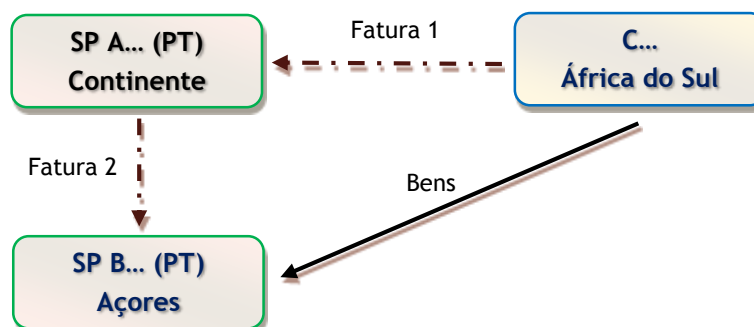
- devido essencialmente aos custos de transporte, os bens e serviços comercializados nas Regiões Autónomas apresentam um preço mais elevado sempre que utilizem materiais adquiridos no território continental, entendeu-se indispensável a existência de um mecanismo destinado a tentar igualar as bases tributáveis no Continente e nos Açores e Madeira
- seriam possíveis duas alternativas: reduzir a base tributável, mantendo idênticas as taxas de tributação, como o fez a França relativamente à Córsega, ou então diminuir as taxas aplicáveis, respeitando o valor da base tributável (solução adotada pelo DL 347/85, de 23 de agosto)

Exemplo

Regiões Autónomas da Madeira e Açores



Exemplo



Considera-se importação a entrada de bens em território nacional provenientes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática (artº 5, CIVA)

As importações são sujeitas a IVA em território nacional, no ato do seu desembargo alfandegário, sendo os serviços aduaneiros a entidade responsável pela liquidação do respetivo imposto (artº 1, CIVA)

Assim, a mercadoria que é proveniente da África do Sul e entra em território nacional, cujo desembargo alfandegário tem lugar na Região Autónoma dos Açores, a taxa aplicável na importação é de 15% (artº 1, DL 347/85, de 23 de Agosto)

Relativamente à faturação da mercadoria efetuada pelo intermediário (empresa estabelecida no Continente), deverá ter em atenção o artº 6, nº 2, CIVA, que estabelece:

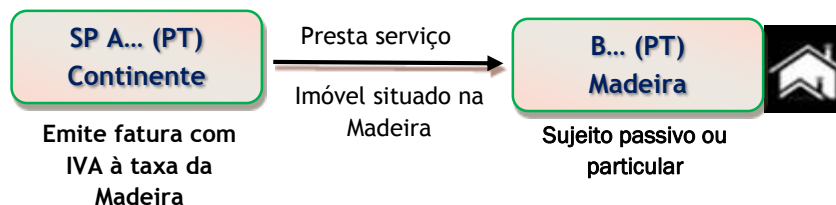
- são também tributáveis as transmissões feitas pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens importados ou expedidos do estrangeiro, quando as referidas transmissões tenham lugar antes da importação

No entanto, se a empresa do Continente apenas faturar a comissão pela intermediação na operação, aquela comissão será isenta pelo artº 13, nº 1, f), CIVA, se a mesma tiver sido considerada no valor tributável da importação (artº 17, CIVA)

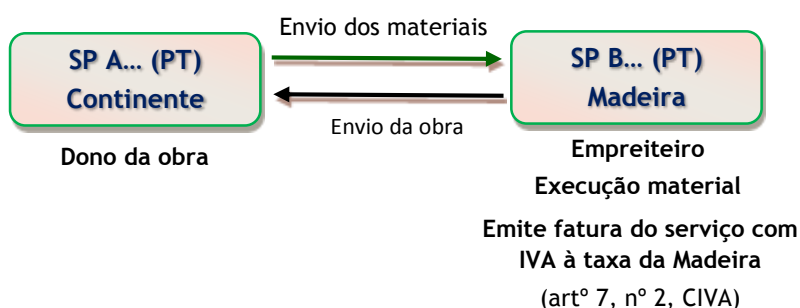
Caso contrário, isto é, se a comissão não tiver sido incluída no valor tributável da importação, está a mesma sujeita a IVA, à taxa normal do Continente

Exemplo

Regiões Autónomas da Madeira e Açores

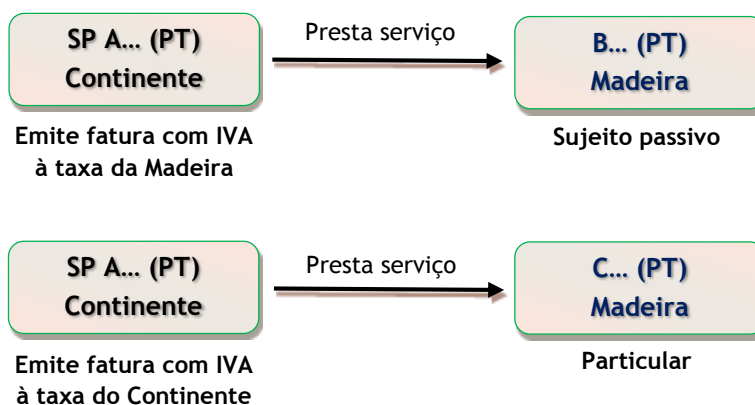


Trabalho a feito



Exemplo

Regiões Autónomas da Madeira e Açores (Regras dos serviços)



12. Regimes da margem

Método Direto Subtrativo (IVA)

$$T = t \times (V - C)$$

Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades

- DL 199/96, de 18 de outubro

Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

- DL 221/85, de 3 de julho

Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores

- (OE 2004), aditou o artº 68-A a 68-G, CIVA (atuais artº 69 a 75, CIVA)

12.1 Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades

DL 199/96, de 18 de outubro (Diretiva 94/5/CE do Conselho, de 14 de fevereiro)

Nas transmissões de objetos de arte, de coleção ou antiguidades e de bens em 2ª mão adquiridos para revenda

- o valor tributável será a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra, conforme legislação especial (artº 16, nº 2, f), CIVA)

Justificação deste regime

- os bens em causa serem oriundos do estágio final de consumo
- em cujo preço está contido uma parcela de imposto, excluída do direito à dedução
- e cuja reintrodução no circuito económico implicaria um agravamento da sua tributação (duplas tributações)

Campo de aplicação

Vendas por Sujeito Passivo revendedor (compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda)

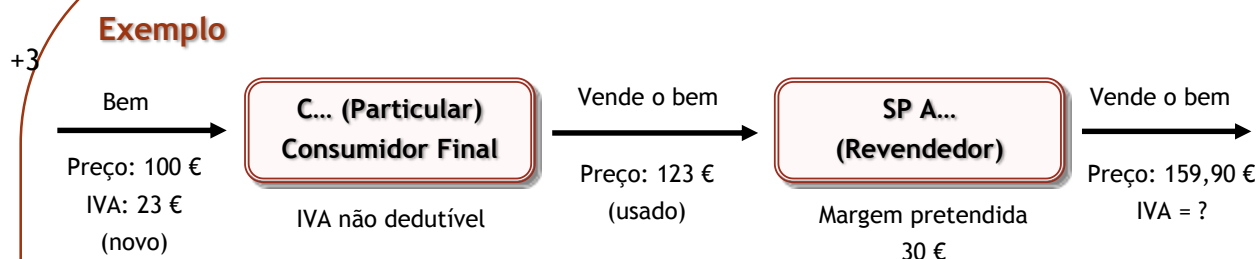
- bens em 2ª mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades
- adquiridos a:
 - particular
 - Sujeito Passivo que isentou a venda ao abrigo do artº 9, nº 32, CIVA
 - SP que alienou um bem de investimento, isentando a venda ao abrigo do artº 53, CIVA
 - outro SP revendedor, em relação a bens cuja venda foi também abrangida pelo regime de tributação da margem

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades

Justificação

Estamos perante bens que, por terem sido objeto de utilização ou consumos tidos por finais

- não beneficiaram na última transação do direito a dedução do IVA suportado
- o facto de os mesmos voltarem ao circuito normal de distribuição ficando sujeitos à obrigatoriedade de liquidação de IVA sobre o valor de transação
- faz com que haja uma cumulação de imposto
 - está-se a tributar não apenas o valor acrescentado (margem de comercialização)
 - mas também o valor do IVA oculto no preço de compra
 - o qual, exatamente porque não se acha explicitado no respetivo documento
 - não pode ser objeto de dedução



H1: Se não existisse qualquer regime especial, o preço de venda tributado à taxa 23%

- Preço de venda (com IVA): $(123 + 30) + (123 + 30) \times 23\% = 153 + 35,19 = 188,19 \text{ €}$
 - repare-se que estaríamos de novo a tributar em IVA os 100 € da aquisição original e o próprio IVA (23 €), designado “IVA oculto”:
 - $35,19 \text{ €} = (100 \times 23\%) + (23 \times 23\%) + (30 \times 23\%)$

H2: Se o bem não tivesse uma passagem “intermédia” pelo consumo final, teríamos:

- Preço de compra: $100 + 23 = 123 \text{ €}$ (IVA suportado e dedutível: 23 €)
- Margem pretendida: 30 €
- Preço de venda (c/ IVA liquidado): $(100 + 30) + (100 + 30) \times 23\% = 130 + 29,9 = 159,90 \text{ €}$

Neste caso, o valor do IVA devido pelo operador seria:

- IVA a entregar ao Estado: $29,90 - 23 = 6,90 \text{ €}$

H3: Mantendo-se o preço de compra e a margem do revendedor nas duas situações, a diferença entre o preço final praticado pelo revendedor situa-se ao nível da carga fiscal

- a diferença $188,19 - 159,90 = 28,29 \text{ €}$ corresponde à tributação do preço de 100 €, que já havia sido tributado ($100 \times 23\% = 23 \text{ €}$), mais a tributação sobre o valor do próprio IVA antes liquidado e não deduzido ($23 \times 23\% = 5,29 \text{ €}$)

No regime da margem o preço de venda seria:

- $(123 + 30) + 30 \times 23\% = 153 + 6,9 = 159,90 \text{ €}$

(repare-se que para o Estado a receita é a mesma de H2, evitando-se desta forma tributar de novo o bem e o próprio IVA “oculto”)

Exemplo

Regime de tributação dos bens em 2ª mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades

Suponha-se um bem adquirido

- a um não sujeito passivo
- a um sujeito passivo que o transmitiu com isenção de IVA
- a um sujeito passivo revendedor também ele atuando no âmbito deste regime de tributação da margem

O preço de compra foi de 120 € e a margem de 30, o que significa um preço de venda antes de imposto de 150 €, e IVA de 6,90 € [$23\% \times (150 - 120)$], a repercutir no preço de venda que se situaria em 156,90 €

Dito de outra forma:

- constituirá valor tributável a diferença entre o preço total pago pelo cliente (156,90 €) e o preço total pago ao fornecedor (120 €), expurgada do valor do IVA correspondente à margem de 6,90 €
- valor tributável = $156,90 - 120 - 6,90 = 30 \text{ €}$

Regras

O regime funciona bem a bem, não admitidas compensações entre bens, ou seja, margens de lucro em certos bens não podem ser compensadas por prejuízos sofridos na comercialização de outros bens

- no regime de tributação da margem o revendedor está impedido de mencionar o IVA da transação na fatura que emite ao adquirente, ao qual não é, assim, concedido o direito a dedução
- a fatura deve, aliás, conter a menção “IVA - Bens em segunda mão” ou “IVA - Objetos de arte, de coleção ou antiguidades”, conforme o caso

Não admitidas compensações entre bens

- é exigido ao revendedor que distinga, nos seus registos, estas operações daquelas que pratique com sujeição ao regime normal de tributação, evidenciando, nomeadamente, os elementos relativos à base tributável
- não é tributável a aquisição intracomunitária dos bens sujeitos a este regime especial
- mantém-se a isenção completa dos bens que sejam exportados, sendo dedutível o IVA que eventualmente tenha onerado as respetivas aquisições e venha explicitado na fatura

Operações com bens em 2ª mão, objetos de arte ...

Transmissões intracomunitárias de bens em 2ª mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades

- efetuadas por um SP revendedor ou por organizador de vendas em leilão
- são tributáveis, não beneficiando da isenção do artº 14, RITI

Aquisições intracomunitárias dos mesmos bens, tendo sido tributadas pelo sistema da margem na respetiva transmissão no outro E.M.

- não estão sujeitas a IVA

Não permitida neste regime a existência das vendas à distância regulamentadas pelo artº 11, RITI

Não aplicável a estes SP o regime especial dos pequenos retalhistas do artº 60 e seguintes, CIVA

Organizadores de vendas em sistema de leilão

Para as transmissões de bens efetuadas por estes sujeitos passivos que atuem em nome próprio ao abrigo de um contrato de comissão de venda:

- o comitente deve ser um não SP, um SP que efetue uma transmissão de bens isenta pelo artº 9, nº 32, CIVA, ou de disposição similar em outro E.M., ou se se tratar de bens de investimento, a isenção resultar da disciplina do artº 53, CIVA, ou de disposição similar no outro E.M., ou então um SP revendedor que tenha efetuado a transmissão ao abrigo do sistema de tributação da margem
- a base tributável será constituída pelo valor faturado ao comprador deduzido do montante líquido pago ao comitente e do IVA por este devido, sendo certo que o montante líquido a pagar ao comitente será dado pela diferença entre o preço de adjudicação do bem em leilão e o montante da comissão a que o organizador tem direito

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão

Faturas emitidas ao abrigo do Regime da Margem

- não podem discriminar o IVA
- e devem conter a designação “IVA - Bens em 2ª mão”

Não conferem nunca o direito à dedução do IVA contido no preço

Para o revendedor

- dedutível o IVA das reparações efetuadas ou outras despesas acessórias
- estas despesas (por o IVA ter sido recuperado) não concorrem para a determinação do preço de compra do bem, para efeito da posterior liquidação do IVA pelo Regime da Margem

Revendedor de bens em 2ª mão pode optar pelo Regime Geral

- de forma genérica
- decisão pontual tomada até ao momento da venda de determinado bem
- direito à dedução em simultâneo com a liquidação na venda

Regime da Margem

- Aplicável aos veículos usados provenientes da U.E. desde que:
 - mais de 6.000 Kms e mais de 6 meses (após a 1ª utilização)

Veículos usados provenientes da U.E.: a venda engloba o Imposto sobre Veículos (ISV, ex-IA), sujeito a IVA

O IVA é liquidado sobre: contrapartida obtida do cliente - preço de compra dos bens

O IVA liquidado pelo revendedor não é dedutível pelo adquirente

O apuramento do imposto efetuado individualmente em relação a cada bem

As transmissões devem ser escrituradas de modo a evidenciar os elementos requeridos para o cálculo do imposto

O revendedor pode livremente optar pela liquidação do imposto nos termos gerais

Transmissão de bens em 2ª mão expedidos para fora da U.E.: isentos de IVA (artº 8, DL 199/96)

Exemplo

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão

Mercado Nacional

Revendedor de viaturas de turismo em 2ª mão

Venda	11.230	IVA incluído
Compra	10.000	A particular
Diferença	1.230	
Base tributável	1.000	$1.230 \div 1,23$
IVA liquidado	230	$1.000 \times 23\%$

Aplicação do Regime da Margem dos bens em 2ª mão:

- Preço de venda sem IVA: $10.000 + 1.000 = 11.000 \text{ €}$
- Margem: $11.000 - 10.000 = 1.000 \text{ €}$
- IVA apurado = $(11.000 - 10.000) \times 23\% = 230 \text{ €}$

Se Regime Geral: IVA = $11.000 \times 23\% = 2.530 \text{ €}$



Entrega ao Estado: 230

- Preço de venda com IVA incluído: $11.000 + 2.530 = 13.530 \text{ €}$

Exemplo

Mercado Nacional

Revendedor de viaturas de turismo em 2ª mão

Revendedor reparou a viatura, tendo adquirido e instalado peças novas no valor de 1.500 €, tendo deduzido o IVA suportado de 345 €

Por esse facto, vende a viatura por 13.690 € (IVA incluído)

Venda	13.690	IVA incluído
Compra	10.000	A particular
Diferença	3.690	
Base tributável	3.000	$3.690 \div 1,23$
IVA liquidado	690	$3.000 \times 23\%$

O revendedor liquida 690 € e deduz 345 €

Entrega ao Estado: $690 - 345 = 345 \text{ €}$

Exemplo

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão

Mercado Intracomunitário

Revendedor de viaturas de turismo em 2ª mão

O revendedor adquiriu na Alemanha uma viatura usada por 10.000 €

Reparou a viatura, tendo adquirido e instalado peças novas no valor de 1.500 €, tendo deduzido o IVA suportado de 345 €

Para legalizar a viatura em Portugal, pagou Imposto sobre Veículos (ISV) no montante de 3.000 € (devido IVA sobre o ISV na venda)

Por esses factos, e pretendendo um ganho de 960 €, vende a viatura por 16.150 € (IVA incluído)

- 10.000 + 1.500 + 3.000 + 690 + 960 (ganho) = 16.150 €

Venda	16.150	IVA incluído
Compra	10.000	A particular
Diferença	6.150	
Base tributável	5.000	6.150 ÷ 1,23
IVA liquidado	1.150	5.000 × 23%

O revendedor:

- Liquida: 1.150 €
- Deduz: 345 €
- Entrega ao Estado: 1.150 - 345 = 805 € (inclui o IVA sobre o ISV de 690 €)

Regime de tributação dos objetos de arte, de coleção e antiguidades

Noções

Objetos de arte, objetos de coleção e antiguidades

- bens dos pontos A, B e C da lista anexa ao Regime Especial

Organizador de vendas em leilão

- SP que proponha a venda de um bem, em seu nome, mas por conta de um comitente, em contrato de comissão de venda, com vista à adjudicação em leilão

Comitente de um organizador de vendas em leilão

- qualquer pessoa que entregue um bem a um organizador de vendas em leilão, em contrato de comissão de venda, com vista à sua adjudicação em leilão

SP revendedores podem optar pela tributação da margem nas transmissões de:

- objetos de arte, de coleção ou antiguidades que eles próprios tenham importado
- objetos de arte adquiridos aos seus autores (ou herdeiros ou legatários) ou a outro Sujeito Passivo, não revendedor, à taxa reduzida

A opção não é feita caso a caso, mas sim em globo, para um período mínimo de dois anos

- findo esse prazo, podem regressar ao regime geral
- comunicação à Direção de Finanças do distrito, em janeiro de um dos anos posteriores
- produz efeitos em 1 de janeiro do ano da opção de regresso

Vendas em leilão

Aplicável aos leiloeiros que atuam em nome próprio, de acordo com o contrato de comissão de venda em leilão

Valor tributável da venda em leilão

- preço total da venda diminuído do valor pago ao dono do bem (comitente)
- valor do IVA tirado por dentro da comissão do leiloeiro

Fatura

- menção “IVA - Regime especial de venda de bens em leilão”
- IVA não discriminado

Exemplo

Regime de tributação dos objetos de arte, de coleção e antiguidades

Vendas em leilão

Venda sem encargos (de transporte, de embalagens, ...)

Valor de Adjudicação (VA): 1.230 € (preço de martelo)

Comissão (C): $10\% \times VA = 123 \text{ €}$ (taxa do IVA: 23%)

Líquido a pagar ao comitente (ML): $ML = VA - C \rightarrow 1.230 - 123 = 1.107 \text{ €}$

Valor tributável (VT): $VT = 123 \div 1,23 = 100 \text{ €}$

O leiloeiro tem uma margem de 100 € e IVA liquidado de 23 € ($100 \times 23\%$)

Exemplo

Vendas em leilão

Venda com encargos de transporte faturados ao comprador

VA = 1.230 € (preço de martelo)

$C = 10\% \times VA = 123 \text{ €}$ $T = 23\%$

Transporte = 246 € (feito em nome do leiloeiro, com IVA incluído de 46 €)

$VA = 1.230 + 246 \text{ (transporte)} = 1.476 \text{ €}$

$ML = 1.230 - 123 = 1.107 \text{ €}$

$VT = (246 + 123) \div 1,23 = 300 \text{ €}$ (IVA = $300 \times 23\% = 69 \text{ €}$)

Transporte, é uma despesa acessória, que faz parte do valor tributável

Margem do leiloeiro de 300 € (100 comissão e 200 transporte)

IVA liquidado de 69 € (23 da comissão + 46 do transporte)

IVA dedutível de 46 €

O leiloeiro entrega ao Estado 21 € ($69 - 46$)

Obrigações do organizador de vendas em leilão

- emitir fatura sempre com a menção de aplicação deste regime especial
 - ao comprador, uma fatura com indicação do valor global da transação e dos elementos que lhe respeitam (preço de adjudicação, impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do IVA, e despesas acessórias debitadas)
 - ao comitente, um relatório com indicação do preço de adjudicação deduzido do montante da sua comissão, relatório este que substitui a fatura que o comitente estaria obrigado a emitir se fosse sujeito passivo, desde que além daqueles contenha também os restantes elementos do artº 36, nº 5, CIVA
- é-lhe também imposta a obrigação de escrituração que evidencie as operações realizadas e os elementos da respetiva base tributável

12.2 Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

(DL 221/85, de 3 de julho)

A atuação das agências de viagens, sejam elas grossistas ou retalhistas, é multifacetada

- abrange tanto a organização própria de operações turísticas combinadas
 - junção de serviços vários articulados, que o cliente adquire por um preço único sem discriminação de cada um dos serviços componentes e dos preços que individualmente lhes correspondem
- como a mera comercialização desses mesmos serviços
 - venda de serviços soltos, em nome próprio ou no âmbito de uma atuação em nome de outrem, quer seja em nome do prestador dos serviços ou do cliente viajante
 - serviços soltos esses que vão desde a reserva de lugares em companhias transportadoras, reservas de hotéis em países diversificados, venda de bilhetes para acontecimentos culturais, científicos, etc
- outros casos haverá em que as agências, possuindo meios próprios, efetuam elas mesmo os serviços que o cliente solicita
 - transporte com as suas viaturas ou estadias em hotéis que lhes pertencem

A par com serviços de pura mediação em nome de terceiros (prestadores ou clientes), em que serão tributadas apenas pela comissão auferida

- ocorrerão mediações em nome próprio, em que serão consideradas simultaneamente como compradoras e vendedoras do serviço
- qualificam-se como transportadoras ou hoteleiras, consoante o caso

Em termos de enquadramento em sede de IVA, valem as disposições gerais do Código do IVA

A organização de viagens combinadas, designadas por “pacotes turísticos”

(DL 221/85, de 3 de julho)

- juntando-se a uma atuação em nome próprio perante o cliente
- o recurso a meios fornecidos por terceiros e serviços mundialmente localizados, significando incidências de IVA ou de impostos similares nos países onde ocorra a sua execução, que integrados no pacote turístico, são oferecidos ao cliente
- cria aos operadores dificuldades no tratamento desses impostos, cuja dedutibilidade não pode ser concedida pelo Estado nacional da sede da agência organizadora, sendo também muito complexo, senão mesmo impossível, qualquer procedimento de pedido de restituição nesses países, dos impostos (IVA ou outros) aí suportados

Justifica-se assim um procedimento de exceção, um regime especial para as agências de viagens que atuem nas condições referidas, que tenha em conta as dificuldades apontadas

São linhas essenciais do DL 221/85, de 3 de julho

- qualificação da atuação da agência como uma prestação de serviços única
- localização dessa prestação na sede ou estabelecimento da agência de viagens organizadora
- tributação circunscrita à margem, obtida por diferença entre
 - os valores pagos aos fornecedores dos vários serviços, com IVA incluído, onde quer que ele tenha sido suportado e pago
 - e o preço cobrado ao cliente antes de IVA
 - tributação que ocorrerá no momento do pagamento integral do preço ou imediatamente antes do início da viagem - o que se verificar primeiro
- dedutível o IVA suportado, nos termos gerais, em despesas gerais das agências (telex, fax, telefone, água, luz, etc), ou em operações de outra natureza

Por razões de simplificação de procedimentos para os operadores, e para não provocar tensões financeiras indesejáveis, admite-se o cálculo da margem, de forma global para cada período de tributação (e não individualmente para cada um dos pacotes turísticos), permitindo tal método que o excesso de gastos registado num período possa acrescer aos gastos do período seguinte

Como obrigações acessórias exigidos registos contabilísticos separados para as operações assim tratadas, estabelecendo-se que a faturação ao cliente se faça com IVA incluído, mas sem explicitação do seu valor (procedimento contrário conduziria à revelação da margem da agência)

Isenção da margem em serviços turísticos prestados ao cliente viajante fora da U.E.

Evita distorções de concorrência, penalizando as agências organizadoras estabelecidas na U.E.

- prevista isenção da margem auferida, sempre que a mesma respeite a serviços turísticos prestados ao cliente viajante fora da U.E. (artº 14, nº 1, s), CIVA)
- isenção de difícil execução quando aplicável a viagens mistas (viagens que comportem serviços prestados ao cliente viajante dentro e fora da U.E.)
- recurso ao CIVA sobre a localização da intermediação em nome e por conta de outrem

A isenção da margem relativa aos serviços efetuados fora da U.E. exige, nas viagens mistas, uma repartição de gastos que pode não se revelar direta (raras faturas dos prestadores dos serviços distinguem serviços dentro ou fora da U.E.)

Critérios de imputação do custo global a cada uma das partes da viagem (dentro e fora da U.E.)

- hotéis e espetáculos serão localizados onde sejam efetivamente prestados
- despesas de transporte repartidos pelo número de quilómetros percorridos na U.E. e fora dela
- gastos com guias repartidos consoante o número de dias de viagem dentro e fora da U.E.
- seguros segundo percentagem adequada
- aluguer de veículos de acordo com o local de prestação desse serviço, etc.

Operações em que atuam em nome próprio perante o cliente, recorrendo a bens e serviços efetuados por terceiros

- IVA a cobrar ao utente dos serviços
 - sobre a “margem bruta” da agência
 - justificada pelo facto de os serviços que constituem o “pacote turístico” serem tributados nos países onde são efetuados, pela aplicação das regras de localização dos serviços

Operações efetuadas fora da União Europeia

- a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta pelo artº 14, nº 1, s), CIVA

Se operações forem efetuadas na U.E. e fora dela

- só é considerada isenta a parte da prestação de serviços correspondente às operações realizadas fora da U.E.
- o valor tributável das operações é determinado mediante a aplicação de uma percentagem ao valor da contraprestação devida pelo cliente, com exclusão do IVA
- numerador: gasto suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros na U.E e para benefício direto do cliente, com inclusão do IVA
- denominador: gasto das operações efetuadas por terceiros na U.E. e fora dela para benefício direto do cliente, IVA incluído

Sujeita a IVA a margem das operações realizadas na U.E.

Prestação de serviço da agência de viagens (Margem)

- no momento do ato do pagamento integral
- ou no início da viagem ou alojamento, se anterior

$$\text{Valor tributável} = \text{Contraprestação devida pelo cliente} - \text{Custo dos bens ou serviços de terceiros}$$

(IVA excluído) (IVA incluído)

Os Sujeitos Passivos (agências de viagens) não têm direito a dedução nas operações em que atuam em nome próprio perante o cliente, recorrendo a bens e serviços efetuados por terceiros

Faturas emitidas podem não discriminar o IVA

Exemplo

Organização de viagem turística realizada totalmente na Comunidade

Custos, com IVA incluído, quando caso disso (Taxa de IVA = 23%):

- transportes de avião: 3.000 €
- hotéis: 2.300 €
- transferts: 400 €
- guia acompanhante: 200 €
- material diverso fornecido ao viajante (bolsas, etiquetas, e folhetos com indicações úteis sobre cumprimento de horários, câmbios, e precauções sobre segurança): 100 €
- comissão a pagar à agência retalhista que vende o circuito: 1.000 €

Determinação da base de tributação e cálculo do IVA devido pela agência organizadora:

- obrigatória a utilização do regime especial das agências de viagens
- todos os custos enumerados podem ser considerados como suportados para benefício direto do cliente, à exceção das comissões pagas às agências vendedoras
- o valor da margem pretendida, antes de IVA, é de 2.000 €
- como a viagem decorre integralmente dentro da U.E., a margem é toda tributada

O preço de venda do pacote turístico, organizado para 20 pessoas, será pois de 423 € por pessoa, com IVA incluído ($8.460 \div 20 = 423$ €)

Neste caso, o procedimento prático do DL 221/85 conduziria a idêntico resultado:

- total dos rendimentos auferidos: 8.460 €
- total dos gastos suportados para benefício direto do cliente: 6.000 €
- margem com IVA incluído: $8.460 - 6.000 = 2.460$ €
- margem sem IVA: $2.460 \div 1,23 = 2.000$ €
- IVA: $2.000 \times 23\% = 460$ €
- IVA dedutível relativo à comissão: 230 €
- IVA a entregar: $460 - 230 = 230$ €

Gastos:	
Transportes de avião	3.000
Hotéis	2.300
Transferts	400
Guia acompanhante	200
Material distribuído ao viajante	100
Total	6.000

Margem pretendida	2.000
Preço de venda antes do IVA	8.000
Determinação do IVA devido:	
Base do imposto	2.000
IVA a repercutir	460
Preço de venda com IVA incluído	8.460
IVA dedutível (comissão da vendedora)	230
IVA a entregar	230

Exemplo

Organização de circuito turístico realizado parte na U.E. e parte fora dela

Custos, com IVA incluído, quando caso disso:

- transportes de avião: 3.000 € (na U.E. 1.000 € e fora da U.E. 2.000 €)
- hotéis: 2.300 € (na U.E. 1.100 € e fora da U.E. 1.200 €)
- transferts: 400 € (fora da U.E.)
- guia acompanhante: 200 €
- material diverso fornecido ao viajante (bolsas, etiquetas, e folhetos com indicações úteis sobre cumprimento de horários, câmbios, e precauções sobre segurança): 100 €
- comissão a pagar à agência retalhista que vende o circuito: 1.000 €

Pressupostos

- os pressupostos só diferem no tocante à realização dos serviços adquiridos a terceiros, já que parte deles o são fora da U.E.

Determinação da base de tributação e cálculo do IVA devido pela agência organizadora:

- só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da U.E. (artº 14, nº 1, s), CIVA)

O preço de venda do pacote turístico, para 20 pessoas, será agora de 409,20 € por pessoa, com IVA incluído, valor que resulta dos seguintes cálculos:

Custos imputáveis:

- dentro da U.E.: 2.400 € (40%) (1.000 + 1.100 + 200 + 100)
- fora da U.E.: 3.600 € (60%) (2.000 + 1.200 + 400)

Margem pretendida antes do IVA: 2.000 €

Preço antes de IVA: 8.000 € (2.400 + 3.600 + 2.000)

Valor tributável:

- Sujeito a tributação: imputável à parte dentro da U.E.
 - valor do serviço não isento: $40\% \times 8.000 = 3.200 \text{ €}$
 - base tributável: $3.200 - 2.400 = 800 \text{ €}$
- Não sujeito: imputável à parte fora da Comunidade
 - $2.000 - 800 = 1.200 \text{ €}$

IVA sobre o valor tributável sujeito (margem)

- $800 \times 23\% = 184 \text{ €}$

Preço de venda com IVA incluído: $8.000 + 184 = 8.184 \text{ €}$

Preço de venda para cada uma das 20 pessoas, IVA incluído

- $8.184 \div 20 = 409,20 \text{ €}$

Neste caso, o procedimento prático do artº 6º do DL 221/85, de 3 de Julho, conduziria a idêntico resultado:

- IVA a recuperar: $184 - 230 = -46 \text{ €}$

Exemplo

Organização de circuito turístico realizado parte na U.E. e parte fora dela

Se na realização de um pacote turístico, abrangendo serviços realizados na U.E. e fora dela, em benefício direto dos viajantes, nos montantes de:

- Na U.E 400.000 €
- Fora da Comunidade 600.000 €
- for obtida uma receita bruta de 1.307.500 € (com IVA incluído), a margem bruta obtida será de 307.500 € (IVA da margem incluído)

Os serviços prestados por terceiros em benefício direto dos clientes, dentro da U.E., representam 40% da totalidade dos serviços dessa natureza

Apuramento do imposto

Da margem indicada apenas estará sujeita a IVA:

- receita bruta imputável à parte do pacote realizada dentro da U.E.
 - $1.307.500 \times 40\% = 523.000 \text{ €}$
- margem imputável a essa parte
 - $523.000 - 400.000 = 123.000 \text{ €}$
- correspondente às operações realizadas na U.E., pelo que o IVA incidente sobre a margem obtida com a venda do pacote turístico será calculado da seguinte forma:
 - $123.000 \times 23\% \div 1,23 = 23.000 \text{ €}$

A DP apenas terá, relativamente às operações abrangidas pelo DL 221/85, de ser inscrito o valor tributável (margem conseguida), líquido de imposto, e o IVA correspondente

- IVA a cobrar ao utente dos serviços
- apenas sobre a “margem bruta” da agência
- método da dedução base a base, da margem ou direto subtrativo
- nestas operações, os sujeitos passivos (agências de viagens) não têm direito a dedução do IVA
- faturas emitidas não podem discriminar o IVA
- contabilidade: registo especial

Regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (DL 221/85, de 3 de julho)

Formas de atuação destes operadores

- atuação perante o cliente em nome de outro sujeito passivo que fornece efetivamente as viagens e estadia
 - a agência é remunerada pela sua comissão
- atuação perante o cliente em nome próprio, não recorrendo a serviços de terceiros
 - IVA apurado segundo o regime normal, não sendo aplicável o DL 221/85
- atuação perante o cliente em nome próprio, mas com recurso a serviços de terceiros
 - aplicável o regime especial de tributação (DL 221/85)

Exemplo

Organização de circuito turístico realizado parte na U.E. e parte fora dela

Agência X, enquadrada em IVA no regime normal, periodicidade mensal, realizou durante o mês de Julho de 2013 os seguintes “programas”:

Semanas de férias em Palma de Maiorca

- Valor faturado aos clientes: 200.000 €
- Serviços efetuados por terceiros: 100.000 €

Semanas de férias no Algarve

- Valor faturado aos clientes: 150.000 €
- Serviços efetuados por terceiros: 77.800 €

Do IVA suportado nesse mês pela agência relativamente a bens ou serviços que não os fornecidos por terceiros para benefício direto do cliente, dedutível a importância de 1.000 €

Apuramento do imposto

Margem, com o IVA incluído, será de:

- $(200.000 + 150.000) - (100.000 + 77.800) = 172.200 \text{ €}$

Sendo de 23% a taxa do IVA aplicável, o valor líquido de imposto (valor tributável) será de:

- $172.200 \div 1,23 = 140.000 \text{ €}$
- e o IVA incluído de 32.200 € ($140.000 \times 23\%$)

Não será este o valor do IVA a pagar, sendo deduzido o IVA suportado com bens e serviços que não os fornecidos para benefício do cliente

O IVA a pagar será:

- $32.200 - 1.000 = 31.200 \text{ €}$

Regime das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

(DL 221/85, de 3 de julho)

Problemática da localização das operações para efeitos da isenção do IVA

A isenção da margem auferida por agência organizadora, no todo se ela se reportar a viagens totalmente realizadas fora da U.E. ou na parte que respeite tal condicionalismo se viagens mistas

De facto, assimilando nessas situações a atuação da agência de viagens a um intermediário, em nome e por conta de outrem, e na falta de disposição expressa no regime especial do DL 221/85, de 3 de julho, para a localização destas operações, haverá que recorrer ao artº 6, nº 17 e 18, CIVA

Não obstante já terem sido levantadas dúvidas sobre se as regras estabelecidas por estes dois números devem aplicar-se a todas as intermediações ou apenas àquelas que se reportem a operações comunitárias, certo é que a letra da lei é abrangente no sentido de só excluir do seu âmbito de aplicação as expressamente neles referenciadas (nº 8, 9, 15 e 16, do artº 6º, CIVA)

12.3 Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores



Artº 69 a 75, CIVA (Lei 107-B/2003, de 31 de dezembro - OGE 2004)

- em vigor a partir de 1 de janeiro de 2004

Liberalização dos preços de venda ao público

- Portaria 1423-F/2003, de 31 de dezembro
- gasolina sem chumbo IO 95, do gasóleo rodoviário e do gasóleo colorido e marcado

Setor de combustíveis líquidos tem estado sujeito a um regime especial, desde a introdução do IVA

Revogados

- DL 521/85, de 31 de dezembro: estabelecia disposições relativas à aplicação do IVA aos derivados do petróleo
- artº 6, DL 185/86, de 14 de julho: previa a aplicação do disposto no DL 521/85 às transmissões de petróleo iluminante e carburante
- DL 164/2000, de 5 de agosto: previa a substituição do regime especial de tributação pelo regime normal, a partir da data em que os preços máximos de venda a público da gasolina sem chumbo IO 95 e do gasóleo deixassem de ser fixados administrativamente

Transmissão de gasolina, gasóleo e petróleo carburante por revendedores:

- liquidação de IVA pelos revendedores com base na margem efetiva de vendas (artº 69, CIVA)

Não serão consideradas as entregas de combustível efetuadas por conta dos distribuidores

- não se encontram abrangidos por este regime os sujeitos passivos que sejam empresas distribuidoras de combustíveis líquidos, que aplicarão às suas operações o regime geral do IVA (artº 70, CIVA)

São empresas distribuidoras, para efeitos de exclusão da aplicação deste regime

- as entidades abrangidas pelo DL 10/2001, de 23 de janeiro (alterado DL 339-D/2001)
- que estabelece as disposições relativas à constituição e à manutenção de reservas de segurança de produtos petrolíferos

Nas transmissões dos combustíveis líquidos efetuadas ao abrigo deste regime o imposto é devido e exigível nos termos do artº 8, CIVA

- sendo o imposto liquidado pelos revendedores com base na margem efetiva de vendas apurada nos termos do artº 70, CIVA

$$\text{Valor tributável} = \text{Valor das transmissões de combustíveis realizadas} - \text{Valor da aquisição dos mesmos combustíveis}$$

A taxa de IVA incide sobre a margem, em cada período de tributação, IVA excluído

Os revendedores não poderão deduzir o IVA das aquisições no mercado nacional, aquisições intracomunitárias e importações

- IVA dedutível nos termos gerais (artº 19, CIVA e seguintes) relativo a investimentos e demais despesas de comercialização (artº 71, CIVA)

Combustíveis adquiridos a revendedores com direito à dedução (artº 21, nº 1, b), CIVA)

- o IVA contido no preço de venda

Direito à dedução com base em fatura ou equivalente, de forma legal

- NIF e matrícula do veículo abastecido
- indicação do preço líquido, taxa aplicável e IVA correspondente ou preço com IVA incluído e taxa aplicável

Entregas pelos revendedores por conta dos distribuidores

- faturas ou equivalente emitidas pelos revendedores
- menção: "IVA - não confere o direito à dedução" (artº 72, CIVA)

Os revendedores devem manter os registos separados das aquisições e vendas abrangidas por este regime (artº 73, CIVA)

- os registos deverão ter em consideração as diferentes taxas aplicáveis, quer em função do tipo de combustível vendido, quer em função da localização das suas transmissões (DL 347/85, de 23 de agosto)

Os revendedores abrangidos pelo regime da margem deverão

- nas aquisições intracomunitárias de combustíveis
- obedecer às regras estabelecidas no RITI (liquidar o IVA e não deduzir) (artº 74, CIVA)

Nas importações, o IVA será liquidado pelos serviços aduaneiros competentes, não podendo os revendedores exercer o direito à dedução do imposto respetivo

Os revendedores:

- não podem beneficiar do regime de isenção do artº 53, CIVA
- nem do regime especial dos pequenos retalhistas do artº 60, CIVA

Existências de combustíveis líquidos em 31 de dezembro de 2003, adquiridos na vigência do DL 521/85, de 31 de dezembro

- o IVA era liquidado pelas empresas distribuidoras
- não devem ser consideradas para efeitos do cálculo do valor tributável (margem efetiva de vendas) as vendas após 1 de janeiro de 2004
- nem os combustíveis adquiridos à consignação antes de 1 de janeiro de 2004

O regime consubstancia-se na tributação da margem, constituída, em cada período de tributação, mensal ou trimestral, pela diferença entre o valor das vendas de combustíveis realizadas (com exclusão de imposto) e o correspondente valor de aquisição (também com exclusão do imposto)

Exemplo

Regime dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores

Em Janeiro de 2008, revendedor X, de periodicidade mensal, vende 100.000 litros de gasóleo rodoviário cujo preço de venda ao público foi de 1,00 € / litro, IVA incluído

Compras do gasóleo (IVA excluído) correspondente às vendas:

- Novembro de 2007: 10.000 litros a 0,75 €
- Dezembro de 2007: 20.000 litros a 0,76 €
- Janeiro de 2008: 70.000 litros a 0,78 €

Determine o IVA a entregar ao Estado pelo revendedor, em Janeiro

Vendas do revendedor com IVA: $100.000 \times 1,00 \text{ €} = 100.000 \text{ €}$

- vendas sem IVA = $(100.000 \times 1,00) \div 1,21 = 82.644,63 \text{ €}$

Compras correspondentes sem IVA

- $(10.000 \times 0,75) + (20.000 \times 0,76) + (70.000 \times 0,78) = 77.300 \text{ €}$

Margem = $82.644,63 - 77.300 = 5.344,63 \text{ €}$

IVA a entregar ao Estado = $5.344,63 \times 21\% = 1.122,37 \text{ €}$

Na prática, o processo será o seguinte:

- apuram-se as quantidades vendidas no período e o correspondente valor, sem imposto
- determina-se, com base nas respetivas faturas de compra, o valor de aquisição daquelas vendas, também sem imposto incluído
- a margem é dada pela diferença, e a ela se aplicará a taxa do IVA, para fornecer o valor do IVA devido por estas operações, não sendo concedida qualquer dedução relativamente ao IVA devido ou pago nas aquisições destes combustíveis (que relevam para a determinação da margem) quer as mesmas se tenham efetuado no mercado nacional ou no exterior

Viseu, outubro de 2014

Carlos M. Freitas Lázaro