



ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

www.estv.ipv.pt

dGest

FISCALIDADE DE EMPRESA

Ano Lectivo 2007/2008

CURSOS:

- ▶ **GESTÃO DE EMPRESAS**
- ▶ **CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO**

A TRIBUTAÇÃO DO VALOR ACRESCENTADO

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
REGIME DO IVA NAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

IVA / RITI

Manual de apoio à disciplina

Docente: Carlos Manuel Freitas Lázaro



ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

www.estv.ipv.pt

dGest

FISCALIDADE DE EMPRESA

Ano Lectivo 2007/2008

ÍNDICE

- 1. Introdução (A a C)**
- 2. Incidência do imposto (A a R)**
- 3. Taxas do IVA (A a C)**
- 4. Valor tributável (A a G)**
- 5. Facto gerador e exigibilidade do imposto (A a F)**
- 6. Contabilização do IVA (A a E)**
- 7. Isenções em IVA (A a M)**
- 8. Renúncia à isenção em IVA (A a L)**
- 9. O direito à dedução do IVA (A a J)**
- 10. Direito à dedução parcial do IVA (A a T)**
- 11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias (A a H)**
- 12. Tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis (A)**
- 13. Regimes especiais de tributação (A a F)**
- 14. Obrigações dos sujeitos passivos (A a O)**
- 15. Operações Intracomunitárias (RITI) (A a X)**
- 16. Isenções em operações intracomunitárias de bens (A a D)**
- 17. Operações triangulares (A a G)**
- 18. Movimentação de bens na União Europeia (A a H)**
- 19. Localização das operações sujeitas (A a E)**
- 20. Localização dos serviços que possuem suporte material (A a G)**
- 21. Serviços intermédios com carácter empresarial (A a J)**
- 22. Serviços de transporte intracomunitário de bens (A a L)**
- 23. Outras intermediações em nome e por conta de outrem (A a C)**
- 24. Regiões Autónomas da Madeira e Açores (A a C)**
- 25. Localização das transmissões de gás e electricidade (A a C)**
- 26. Regimes da margem (A a R)**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

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 Transacções pelo IVA (DL 374-D/79, de 10 de Setembro)
- ▶ 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

Caracterização 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 directivas do Conselho da União Europeia
- ▶ salientado a “6ª Directiva” (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 fraccionados, mas com dedução do imposto que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos diferentes bens e serviços sujeitos a tributação

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1. Introdução

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

IVA o principal imposto:

► 34% das receitas fiscais

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 Transacções Intracomunitárias (RITI) (DL 290/92, de 28 de Dezembro)

Métodos de cálculo do IVA

Método de cálculo utilizado para apuramento do IVA devido por cada operador económico:

► Método indirecto subtrativo (ou método de crédito de imposto ou método das facturas)

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

Outros métodos podem ser utilizados para apuramento do IVA, tais como:

► Método directo 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 directo aditivo:

$$\text{IVA} = t \times (S + L + J + R) \quad t = \text{taxa}; S = \text{salários}; L = \text{lucros}; J = \text{juros}; R = \text{rendas}$$

MÉTODO DE CÁLCULO DO IVA

Método Directo

Subtrativo

$$T = t \times (V - C)$$

Aditivo

$$T = t \times (S + J + L + R)$$

Método Indirecto

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 directos é necessário conhecer o valor acrescentado gerado por cada agente económico, enquanto que no indirecto tal não é necessário

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1. Introdução

O direito à dedução

Cada operador económico:

- ▶ é devedor do Estado pelo valor do imposto facturado aos clientes nas vendas ou serviços efectuados em determinado período
 - ♦ **liquidação do imposto**
- ▶ e é credor do Estado pelo total do imposto suportado nas compras ou serviços efectuados nesse mesmo período
 - ♦ **direito à dedução**

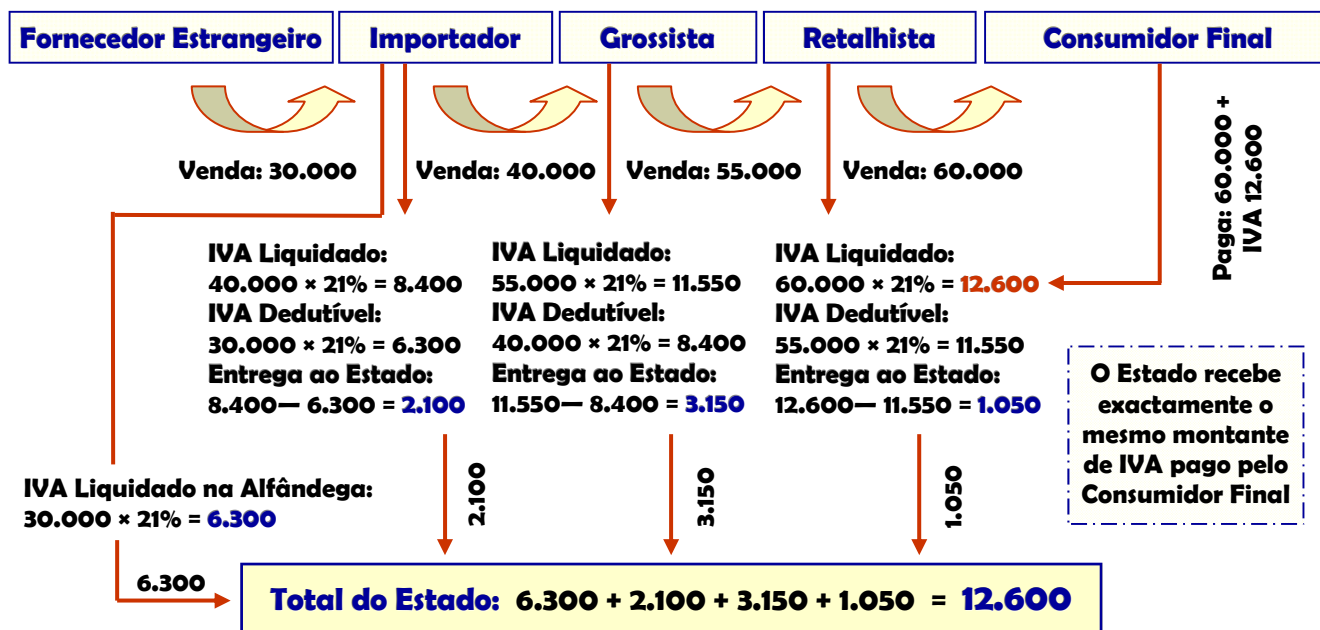
Direito à dedução:

- ▶ 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

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

Exemplo



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Incidência Real

- O que está sujeito a IVA

Incidência Pessoal

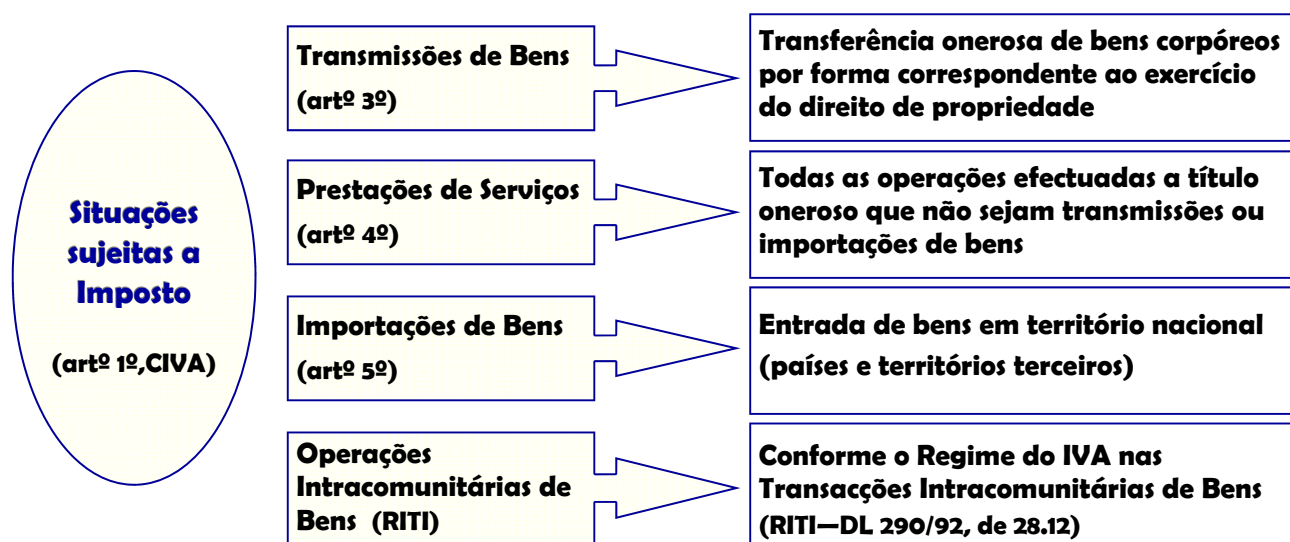
- Quem está sujeito a IVA

Incidência real ou objectiva

Determinada operação está sujeita a IVA se se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos (artº 1, nº 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 efectuada a título oneroso
- por um sujeito passivo agindo como tal
- que seja efectuada no território nacional (artº 6, CIVA)

INCIDÊNCIA REAL



Âmbito geral de aplicação do IVA (artº 1, nº 1, CIVA), determina a sujeição de 4 categorias de operações:

- as transmissões de bens
- as prestações de serviços
- as importações
- as operações intracomunitárias, abrangendo-se aqui as aquisições intracomunitárias de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

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 actividade económica
- ▶ ou, configuração como operações realizadas de modo independente e com carácter económico

Porque imposto sobre a despesa

- ▶ exige-se que sejam efectuadas a título oneroso

Condição de sujeição que tais operações sejam realizadas em território nacional

Importações

- ▶ 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 efectuadas a título oneroso ou gratuito

Condição que se trate de bens que dêem entrada, para consumo, em território nacional

As transacções intracomunitárias de bens

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

Transmissão de bens

- ▶ transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade

Assimilados a bens corpóreos:

- ▶ energia eléctrica, gás, calor, frio e similares

Não é exigível que o transmitente seja titular do direito de propriedade

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
- ▶ afectação a sector isento ou ao activo imobilizado de bens constantes no artº 21, nº 1, CIVA, quando tenham beneficiado do direito à dedução

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

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 artº 7, nº 7, CIVA)
- ▶ **Antecipação da transmissão fiscal face à transmissão civil** (as posteriores rendas são irrelevantes para efeitos de IVA)
- ▶ **Não se inclui:**
 - ♦ locação financeira “leasing” e contratos de ALD (prestação de serviços - artº 4, CIVA)
 - ♦ sucede no leasing em que a transmissão / aquisição do bem resulta apenas facultativa, no caso de o locatário entender dever exercer a opção de compra

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 artº 7, 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 eventuais juros nelas incluídas)

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

Exemplo

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

A factura foi emitida em 9 de Março de N, sendo de 10.500 € com um desconto de 5% e o pagamento em 20 prestações mensais no valor de 600 €, com reserva de propriedade até ao pagamento total

- ▶ **Base tributável:** $10.500 - 5\% \times 10.500 = 9.975 \text{ €}$
- ▶ 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

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 actuar em nome próprio e por conta de outrem, o comitente

Situação diferente, a figura habitualmente designada de comissionista, mandatário que actua 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 efectuada directamente do comitente vendedor para o terceiro adquirente, na comissão de venda, ou de terceiro vendedor para o comitente comprador na comissão de compra

Respeita a normal mecânica e funcionamento do IVA

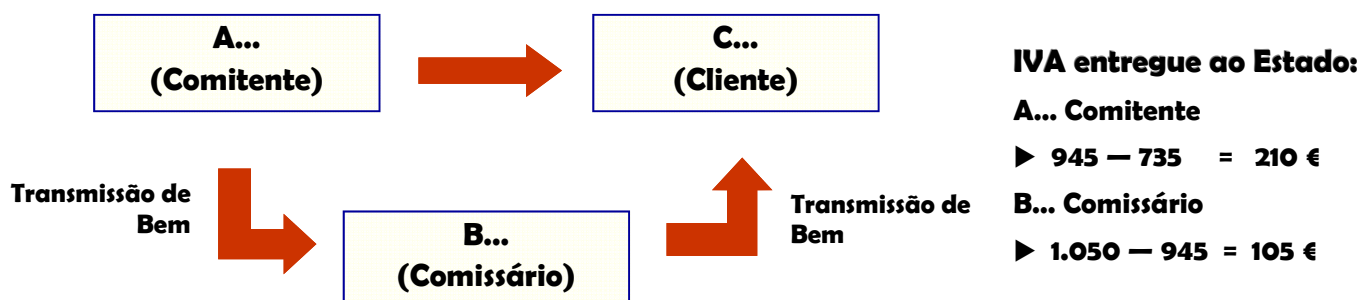
- Evitar a quebra da cadeia das deduções, uma vez que ao comitente que suportou o imposto na aquisição ou no fabrico do bem não seria concedido o direito à dedução por inexistência de operação tributável a jusante

Exemplo

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 735 €)

Supondo que a comissão de B é de 10%, e que a taxa é de 21%:

- na venda efectuada a C, o comissário B liquida 1.050 € ($5.000 \times 21\%$)
- o comitente A, na sequência da transmissão ficcionada que faz a B, emite uma factura 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 945 € ($4.500 \times 21\%$)
- com este procedimento estão reunidos os pressupostos para que A possa deduzir a importância de 735 € de IVA que lhe foi liquidado por F, a significar uma entrega de IVA nos cofres do Estado por conta desta operação de 210 € ($945 - 735$)
- B entrega também 105 €, correspondente à diferença entre o IVA liquidado a C (1.050 €) e o IVA suportado de A (945 €)



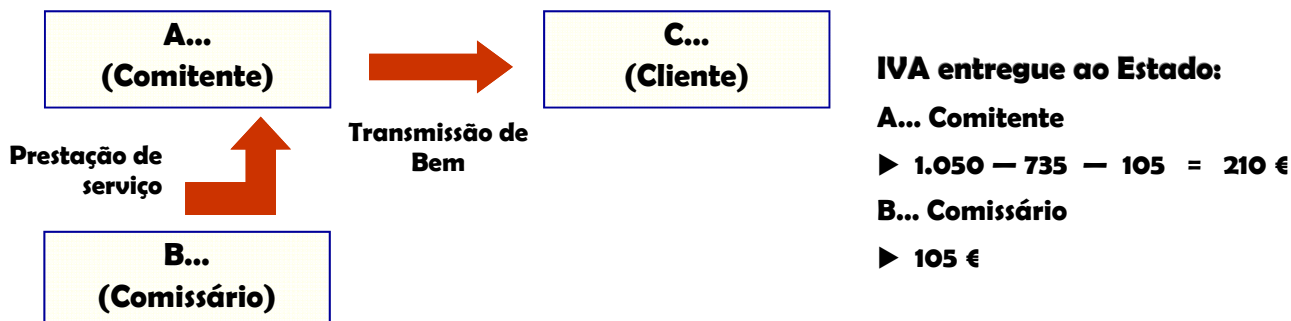
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Exemplo

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

- ▶ A, pela venda a C, liquidaria, na factura emitida, a quantia de 1.050 €
- ▶ B, pelo serviço prestado a A no valor de 500 €, emitiria a correspondente factura com liquidação de IVA no montante de 105 €, quantia esta a entregar nos cofres do Estado
- ▶ A, que havia liquidado 1.050 € e suportado 735 € na compra do bem a F e 105 € no serviço que lhe é prestado por B, deduziria então 840 €, a significar um valor de IVA a pagar no quantitativo de 210 €



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 regulado pelo artº 231 a 247, Código Comercial e artº 1157 e seguintes, Código Civil

As existências em poder do consignatário, sendo este por elas responsável, não são, contudo, sua propriedade pois estas pertencem ao consignante

Para efeitos de IVA

Factura inicial emitida

- ▶ aquando do envio da mercadoria ao consignatário deve ser emitida factura, no prazo de cinco dias úteis
- ▶ esta factura, numerada com uma série diferente, deve conter todos os requisitos previstos no artº 35, 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 de existências não há liquidação de IVA, devendo ser mencionado nesta factura “sem IVA – artº 7, nº 5, CIVA”

Factura 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Remessa de mercadorias à consignação

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

Na óptica do consignante, ao remeter essa mesma mercadoria à consignação, deve efectuar o seguinte lançamento:

- ▶ 32.6 - Mercadorias em poder de terceiros
- ▶ a 32.1 Mercadoria - Armazém

- ▶ 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



Em 15-01-N: Factura 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 factura definitiva, com IVA, ocorrendo a exigibilidade do IVA (artº 37, nº 1, b), CIVA)

H1 Em 15-01-N+1, os bens ainda não haviam sido vendidos por B... nem devolvidos a A...

- ▶ Considera-se facto gerador de imposto em 15-01-N+1—IVA exigível a A... nessa data
- ▶ B... poderá deduzi-lo com base em factura ou documento equivalente
- ▶ Se B... entretanto vender os bens a C... em 01-03-N+1, liquida IVA na factura a C...

H2 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...

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

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

Nos termos do artº 1207, Código Civil, estamos perante um contrato de empreitada

- ▶ 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

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

Caso o Código do IVA não assimilasse esta operação a uma transmissão de bens, ela seria tributada como uma prestação de serviços, o que acarretaria efeitos distorcivos na tributação derivados de divergência entre as taxas aplicáveis aos bens incorporados e a aplicável à prestação de serviços

Divergência quanto aos contratos de empreitada definidos nos artº 1207 e 1210 do 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 efectuada relevará essencialmente quando, existindo diferentes taxas de imposto, a taxa aplicável ao bem seja diferente da que seria aplicável ao serviço

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

- ▶ afectação 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 imposto Base Tributável (artº 16º, nº 2, b), CIVA)
- ▶ preço de aquisição ou de 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 afectados, 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 directa

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 actividade

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Transmissões gratuitas de bens

Sujeição a IVA

- ▶ 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 IVA
- ▶ no entanto, ainda que tenha havido dedução total ou parcial do IVA, não haverá sujeição quando, independentemente do seu valor, estejam em causa amostras, quando se trate de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, isto é, ofertas de valor não superior a 14,96 € (IVA excluído) e cujo montante global não exceda 0,5 % do volume de negócios do ano anterior
- ▶ no caso de se tratar de transmissões, a título gratuito, de bens alimentares, efectuadas 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

Amostras e Ofertas

Artº 3, nº 3, f), CIVA e Circular 19/89, de 18.12, SIVA

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

Ofertas

- ▶ poderão ser bens comercializados ou produzidos pela própria empresa, bem como bens adquiridos a terceiros

As ofertas são consideradas de pequeno valor quando:

- ▶ não ultrapassem unitariamente 3.000\$ (IVA excluído) 14,96 €
- ▶ globalmente, o valor anual não exceda 5‰ × volume de negócios (AA)

Não tributadas em IVA:

- ▶ as amostras, qualquer que seja o valor
- ▶ as ofertas, até àqueles limites

O valor considerado será o preço de compra ou o preço de custo

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

- ▶ afectação a sector de actividade isentos ou ao activo imobilizado de bens mencionados no artº 21, nº 1, CIVA, quando:
 - ♦ relativamente a esses bens ou aos elementos que o constituem, tenha havido dedução total ou parcial de IVA
- ▶ IVA é devido e exigível no momento em que as afectações tiverem lugar

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

A liquidação do IVA é efectuada em documento interno (artº 35, nº 7, CIVA), e as operações são mencionadas na declaração periódica

Os restantes autoconsumos internos não são tributados, tal como acontece, por exemplo, com a incorporação das matérias-primas no produto acabado por parte das empresas industriais

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

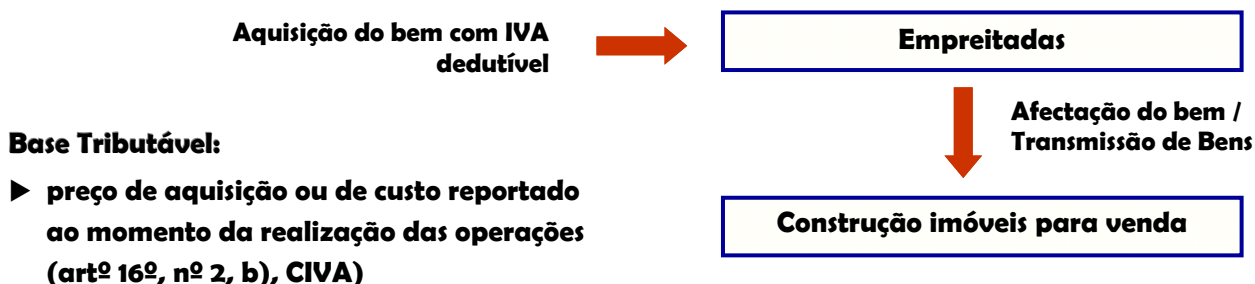
Exemplos

Exemplo da afectação não tributada

Montagem de um aparelho de ar condicionado no valor de 600 € pela própria empresa, que comercializa estes equipamentos, no seu escritório

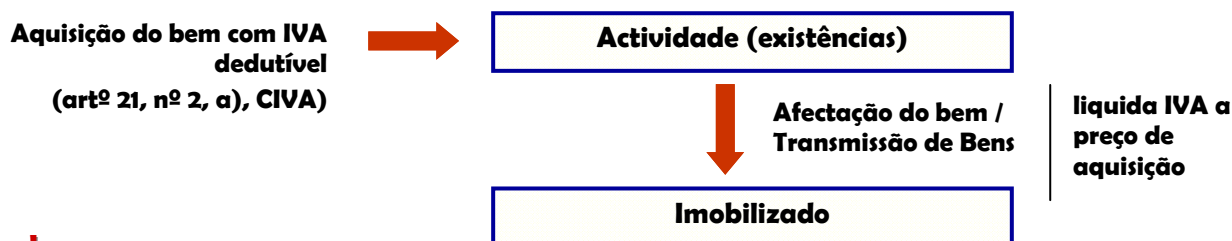
Operação não sujeita a IVA → autoconsumo interno não tributado

Exemplo de afectação a sector isento → típico dos sujeitos passivos mistos que usem o método de afectação real (construção civil)



Exemplo de afectação ao uso da empresa:

► empresas que se dedicam à comercialização de automóveis de turismo (artº 21, nº 1, CIVA)



Exemplo

Um agente de comercialização de veículos ligeiros importou em Janeiro do ano N, uma viatura automóvel por 10.000 €, em que suportou IVA no montante de 2.100 €

- deduziu normalmente, em Janeiro, o IVA assim suportado
- em Março, afectou a viatura ao imobilizado da empresa

O sujeito passivo deverá, em documento interno a emitir para o efeito, liquidar 2.100 € relativamente à viatura

O IVA assim liquidado não será depois deduzido, conduzindo a que o resultado final seja o mesmo que adviria se a viatura tivesse sido adquirida directamente para o imobilizado

Exemplo

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 afectação permanente dos bens ao uso próprio do seu titular, assimilada a uma transmissão onerosa (artº 3, nº 3, f), CIVA)

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

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
 - ♦ activos corpóreos
 - ♦ não se aplica ao adquirente sujeito passivo enquadrado no artº 53, artº 9 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 afectada
- ▶ à liquidação de imposto que o transmitente normalmente efectuaria, 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 aspectos 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 actividade independente

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 e Portaria 521/89, de 8 de Julho, para vinhos comuns e outros)

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 consideradas prestações de serviços

- ▶ inclui os activos incorpóreos que integram o estabelecimento (trepasse, direito ao arrendamento, marcas, patentes, alvarás, licenças, concessões, despesas de instalação, despesas de investigação e desenvolvimento, etc)

Nota:

- ▶ as duas disposições legais devem, por norma, ser enquadradas em conjunto
- ▶ não é requisito à aplicação da não sujeição que o S.P. adquirente exerça exactamente a mesma actividade ou licenciamento para tal, no entanto deve afectar a esta o património transmitido

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Destruição de bens inutilizados, deteriorados ou obsoletos

- ▶ o artº 80, CIVA, presume como transmitidos os bens não encontrados em qualquer dos locais em que o contribuinte exerce a sua actividade, 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 a presunção prevista no artº 80, CIVA
 - ♦ nos casos em que se proceda a essa destruição ou inutilização, é 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

O conceito de prestação de serviços tem carácter residual

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

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 sectores de actividade isentos, quando em qualquer dos casos relativamente aos mesmos, tenha havido dedução total ou parcial do IVA
- ▶ prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou para fins alheios à sua actividade
- ▶ 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 DGCI 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 sectores de actividade isentos

Motivos subjacentes a esta assimilação coincidentes com os da transmissão de bens

Diferença no facto de o desvio do bem da actividade exercida ter carácter temporário

- ▶ “utilização” vs “afecção permanente”

Deixando o bem de ser utilizado temporariamente numa actividade tributada

- ▶ para ocorrer às necessidades de um sector de actividade isento sem direito a dedução
- ▶ ou às necessidades particulares do sujeito passivo ou do seu pessoal
- ▶ ou em geral para utilização em fins alheios aos que presidiram à sua aquisição

O sujeito passivo é obrigado a liquidar o 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Patrocínios e Publicidade

- ▶ sempre que no âmbito de actividades objecto de patrocínio, a entidade patrocinada promova por qualquer meio a patrocinadora, as quantias por esta entregues considerar-se-ão contraprestações de serviços publicitários, nos termos do artº 4, nº 1, CIVA
 - ♦ estão sujeitas a tributação à taxa normal

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) e artº 4, nº 1, CIVA)
- ▶ os seus valores estão sujeitos a tributação à taxa normal

Cedência de Pessoal

- ▶ A cedência de pessoal considera-se uma prestação de serviços abrangida pelo 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 exacto 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

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)

Importação de bens

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

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

- ▶ bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática
- ▶ bens provenientes de um território terceiro
- ▶ intervenção da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto - as importações

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 afectar os bens importados ao exercício da sua actividade (imposto intermédio, que será objecto de normal direito a dedução por incidir sobre inputs produtivos)
 - ♦ quer se apresente como um mero consumidor final, sempre a importação relevará para efeitos de IVA, tornando obrigatória a aplicação do IVA (imposto final)

Sujeitos passivos

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

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)

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

Actualmente, 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

A 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Importação 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 efectuadas a título oneroso ou gratuito

Condição: que se trate de bens que dêem entrada, para consumo, em território nacional

Operações intracomunitárias

Relativamente às operações intracomunitárias de bens, e 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

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

- ▶ onde se estabelece a tributação das transmissões de bens
- ▶ a título oneroso
- ▶ efectuadas entre sujeitos passivos de dois diferentes Estados-membros da União Europeia
- ▶ e com expedição ou transporte dos bens de um Estado-membro para outro

Vendedor SP: isento de IVA

Adquirente SP: liquida IVA e, eventualmente, deduz, em simultâneo

Incidência pessoal ou subjectiva

Condição indispensável para a tributação das operações sujeitas a IVA

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

Sujeitos passivos de IVA

- ▶ pessoas singulares ou colectivas que exerçam actividades empresariais
 - ♦ de forma independente e com carácter de habitualidade
- ▶ uma só operação tributável conexa com a actividade empresarial - independente e independentemente do local
- ▶ uma só operação tributável abrangida na incidência real de IRS ou IRC
- ▶ importações de bens de acordo com a legislação aduaneira aplicável
- ▶ mencionem indevidamente o IVA em factura ou documento equivalente
- ▶ operações intracomunitárias, nos termos do RITI
- ▶ pessoas que intervenham em algumas operações do artº 6, CIVA
 - ♦ adquirentes de marcas de fabrico, publicidade, serviços de consultoria, operações bancárias, etc, a não residentes (artº 6, nº 8, CIVA)
 - ♦ adquirentes de serviços do artº 6, nº 11, 13, 16, 17, b) e nº 19, CIVA, a prestadores não residentes sem estabelecimento em Portugal
 - ♦ adquirentes de serviços do artº 6, nº 10, a), CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Incidência pessoal ou subjectiva

Estado e outras pessoas colectivas de direito público

Sujeito passivo do imposto dependente da actividade exercida

► Não serão sujeitos passivos

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

► Serão sujeitos passivos

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

Estado e demais pessoas colectivas de direito público

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

Acto isolado

Um acto isolado está sujeito a IVA

- desde que seja realizado de modo independente
- tenha conexão com o exercício de actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo actividades extractivas, agrícolas e as profissões livres onde quer que esse exercício ocorra
- ou preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou de IRC, independentemente daquela conexão
 - ♦ não há lugar à entrega de Declaração de início de actividade, a não ser que exceda o montante de 25.000 € (artº 30, nº 3, CIVA)
 - ♦ deverão entregar o IVA no Serviço de Finanças até ao último dia do mês seguinte (artº 26, nº 2, CIVA)
 - ♦ deverão apresentar a declaração de acto isolado no Serviço de Finanças também até ao último dia do mês seguinte (artº 42, CIVA)

Pessoas singulares ou colectivas que mencionem indevidamente IVA em facturas ou documentos equivalentes

- deverão entregar o IVA no Serviço de Finanças no prazo de 15 dias (artº 26, nº 2, CIVA)
- este IVA poderá ser posteriormente deduzido

O IVA incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Incidência pessoal ou subjectiva

A actividade não tem que ser desenvolvida com espírito de lucro

- ▶ o que faz com que numerosas pessoas colectivas de utilidade pública, organismos públicos ou instituições particulares de solidariedade social, se encontrem dentro do âmbito de incidência do imposto
- ▶ nem é necessário que se exerça a título principal, podendo revestir natureza meramente acessória

Ser sujeito passivo significa dever liquidar o imposto nas operações efectuadas

- ▶ nos outputs da respectiva actividade (vendas e serviços prestados)

No entanto, excepcionalmente, tal obrigação poderá abranger também os inputs

- ▶ tal sucede quando os sujeitos passivos utilizem, no exercício da sua actividade, 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**
 - ♦ artº 2º, nº 1, a) e e), conjugado com artº 6º, nºs 8, 11, 13, 16, b), nº 17 e nº 19, CIVA
 - ♦ recentemente as operações de construção civil em que o adquirente seja sujeito passivo (artº 2. nº 1, j), CIVA)
 - ♦ previsto pelo artº 27 da 6ª Directiva IVA, e cuja fundamentação é a do combate à fraude e evasão fiscal

Em relação às importações

- ▶ resultarão como sujeitos passivos todos os importadores
- ▶ seja qual for a sua qualificação (operadores económicos ou meros consumidores finais) (artº 2º, nº 1, b), CIVA)

Nomeação de representante

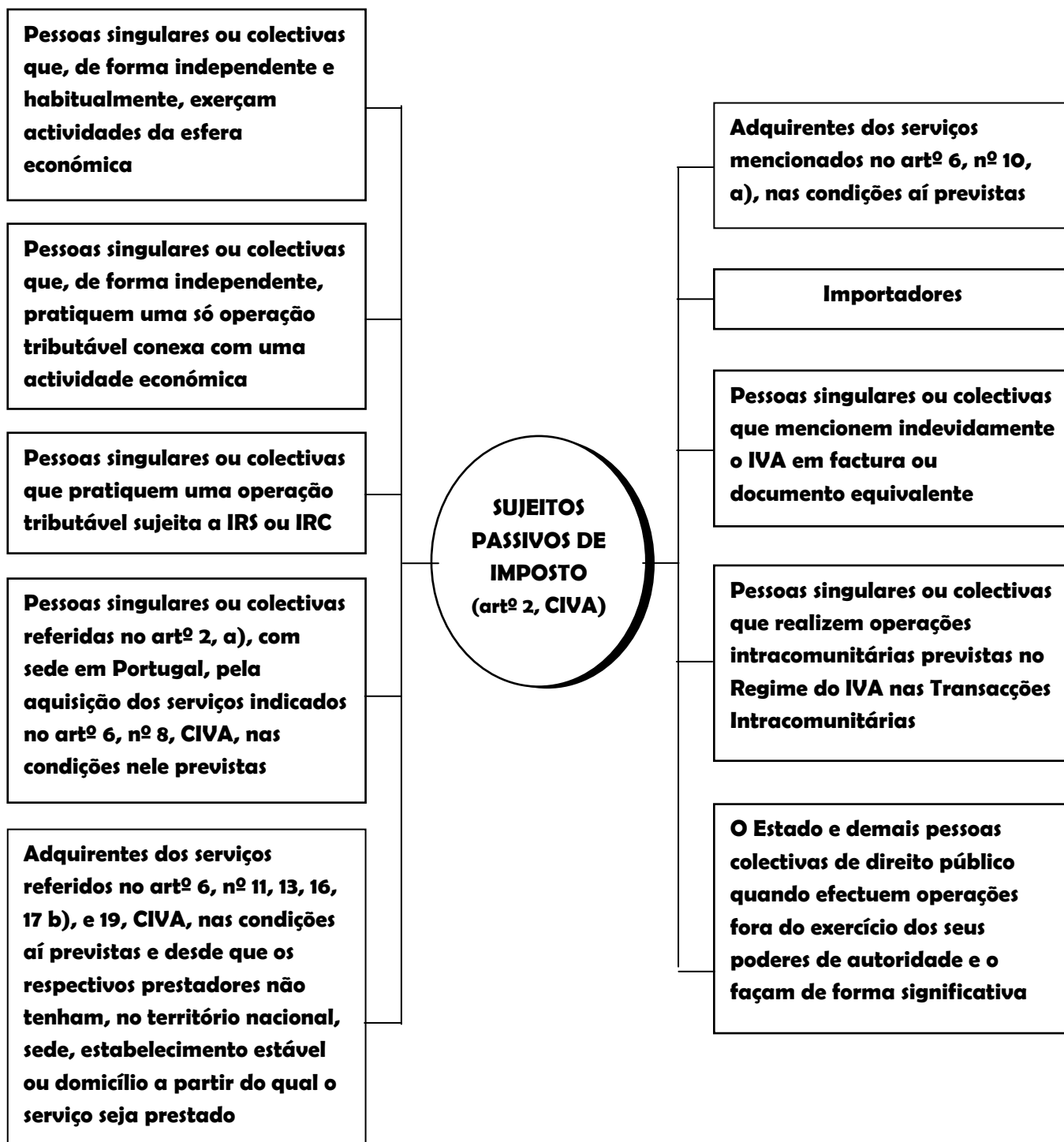
Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, transcrita para o direito interno pelo DL 179/2002, de 3 de Agosto

- ▶ passaram a qualificar-se como sujeitos passivos, as pessoas singulares ou colectivas que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artº 29, CIVA
- ▶ pretende-se evitar a nomeação obrigatória de representante em operações tributáveis feitas no território nacional por não residentes, sujeitos passivos da União Europeia
- ▶ a nomeação de representante é facultativa para os sujeitos passivos estabelecidos em qualquer Estado Membro da U.E., só continuando a ser obrigatória para sujeitos passivos de fora da U.E.

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2. Incidência do imposto

Incidência pessoal ou subjectiva



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

3. Taxas do IVA

Artº 18, CIVA

Operações	Continente	Regiões Autónomas
Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida da Lista I	5%	4%
Bens e serviços sujeitos à taxa reduzida da Lista II	12%	8%
Restantes operações à taxa normal	21%	15%

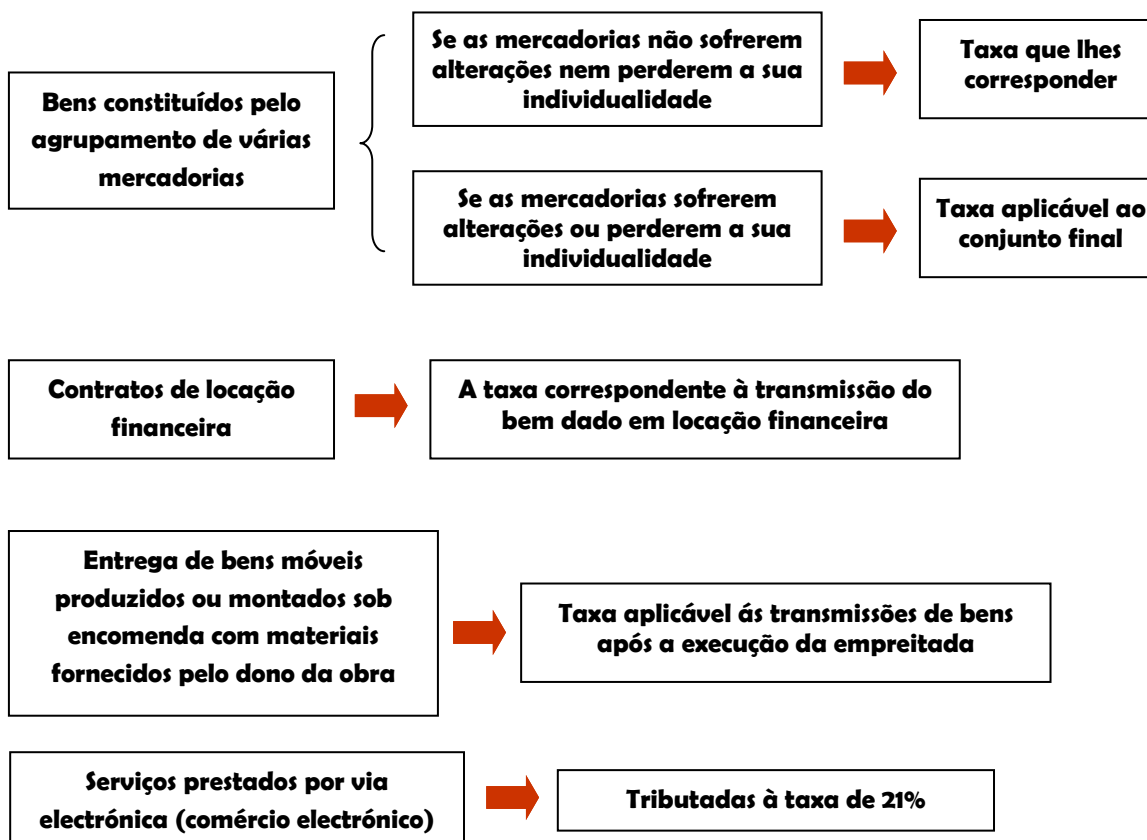
Continente:

- a partir de 5 de Junho de 2002 - 19% (até então 17%)
- a partir de 1 de Julho de 2005 - 21%

Regiões Autónomas

- a partir de 15 de Junho de 2002 - 13% (até então 12%)
- a partir de 1 de Julho de 2005 - 15%

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



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

3. Taxas do IVA

Lista I

Taxa = 5%

artº 18, nº 1, a), CIVA

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, lacticínios e ovos e gorduras e óleos gordos (azeite e banhas)
- ▶ Frutas frescas, legumes e produtos hortícolas
- ▶ Água (incluindo contadores)
- ▶ Mel de abelhas, Sal, Batata
- ▶ Refrigerantes, sumos e néctares de frutos e produtos dietéticos

Outros

- ▶ Jornais, revistas e publicações periódicas
- ▶ Livros, folhetos e publicações não periódicas, de natureza cultural, educativa, recreativa e desportiva, etc
- ▶ 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
- ▶ Electricidade
- ▶ Transportes de passageiros
- ▶ Espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos
- ▶ Gás de cidade, gás natural e outros
- ▶ Alojamento em estabelecimento do tipo hoteleiro
- ▶ Empreitadas de construção de imóveis de habitação económica, etc
- ▶ Empreitadas de bens imóveis em que os 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

Bens de produção agrícola

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

3. Taxas do IVA

Lista II

Taxa = 12%

artº 18, nº 1, b), CIVA

Produtos para a alimentação humana

- ▶ Conservas de carne e de moluscos
- ▶ Conservas de frutos e frutos secos
- ▶ Conservas de produtos hortícolas
- ▶ Óleos directamente comestíveis
- ▶ Margarinas de origem animal e vegetal
- ▶ Café, aperitivos e refeições prontas a consumir
- ▶ Vinhos comuns

Outros

- ▶ Flores e plantas para ornamentação
- ▶ Equipamentos para produção de energia solar e outras
- ▶ Utensílios e alfaías agrícolas

Prestação de serviços de alimentação e bebidas

Empreitadas facturadas a autarquias

A taxa de IVA a aplicar a empreitadas de bens imóveis, quando facturadas a autarquias e no caso do contrato da empreitada ser feito directamente com o empreiteiro, é de 5% (Lista I anexa ao Código do IVA no seu ponto 2.17)

Para efeitos de aplicação do IVA apenas releva a operação subjacente, isto é, a operação de empreitada independentemente de quem a pratica

No que respeita à aplicação dos materiais, entende-se que se os mesmos estiverem incluídos na empreitada, aplicar-se-á também a taxa reduzida, pois na verba 2.17 nada é referido sobre a exclusão dos mesmos

Agrupamento de bens

Se as mercadorias que compõem o bem não perderem a sua individualidade e tiverem todas a mesma taxa, será esta a aplicável a todo o conjunto

Se lhes corresponderem taxas diferentes, aplicar-se-á a todo o conjunto a taxa mais elevada de entre as várias mercadorias agrupadas

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

Prestações de serviços resultantes da execução de contrato de empreitada

Opção para evitar eventuais distorções de concorrência e estímulo à fraude ou evasão fiscais

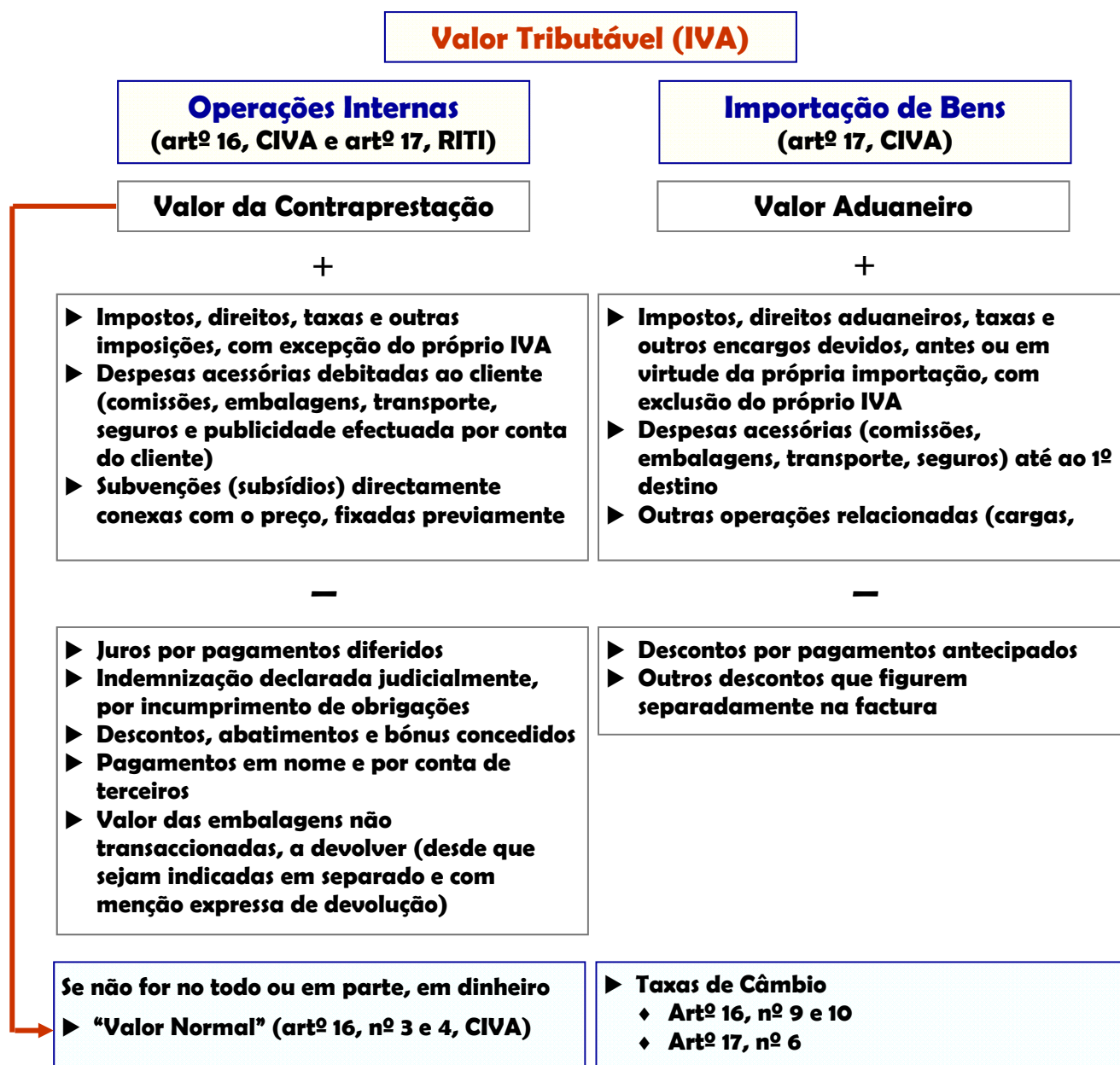
- ▶ pela tributação à taxa aplicável à transmissão dos bens obtidos após a execução da empreitada

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

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

Valor tributável nas operações internas (artº 16, CIVA e artº 17, RITI) e na importação de bens (artº 17, CIVA)



Taxas de Câmbio

- ▶ tabelas do Banco de Portugal ou de venda de qualquer banco
- ▶ opção pela taxa do dia da exigibilidade ou do 1º dia do mês

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

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

Exemplo

Valor tributável nas operações internas (artº 16, CIVA e artº 17, RITI)

Operações	Preço de compra	IVA (21%)
Mercadoria	500.000	99.750
Desconto na factura (5%)	-25.000	
Despesas de transporte	50.000	10.500
Valor Tributável	525.000	110.250

Valor tributável na importação de bens (artº 17, CIVA)

Operações	Preço de compra	IVA (21%)
Mercadoria	500.000	99.750
Desconto na factura (5%)	-25.000	
Direitos aduaneiros	20.000	4.200
Despesas de transporte	50.000	10.500
Valor Tributável	545.000	114.450

Momento em que o desconto é atribuído

- ▶ se no momento em que a operação tem lugar, ou se posteriormente
- ▶ se os descontos, bónus e abatimentos são concedidos em momento posterior à transacção e à respectiva facturação podem implicar redução do valor tributável dessa operação
- ▶ neste caso, e se o pretenderam, os sujeitos passivos poderão efectuar a rectificação do IVA anteriormente liquidado

As regularizações consignadas no artº 71, 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 disposto no artº 71, nº 5, CIVA
- ▶ a regularização do IVA a favor do sujeito passivo só poderá ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação, sem o que a respectiva dedução será considerada indevida
- ▶ a nota de crédito deve sempre fazer referência à factura ou facturas rectificadas

Por último os descontos de carácter comercial, são sempre reconhecidos através da movimentação a crédito na conta 31.8 – Descontos ou Abatimentos em Compras

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

IVA nos descontos de pronto pagamento

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

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

Não estando expressos na factura

- ▶ os descontos de pronto pagamento apenas dependem do momento em que o cliente exerce a opção de pagamento
- ▶ pelo que este não está dependente da acção anterior de compra ou venda, por isso não deverão ser tratados como descontos comerciais
- ▶ assim, não deverá ser efectuada qualquer correcção ao IVA liquidado, porque as respectivas contabilizações do desconto, tanto do lado do comprador como do lado do vendedor, não vão corrigir o valor pelo qual a mercadoria é transaccionada
- ▶ a base tributável sobre a qual se aplicou o IVA não sofreu qualquer alteração pelo facto de se ter exercido uma opção de antecipação de pagamento de uma dívida, antes do seu prazo de vencimento

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 imposto e não o carácter financeiro do pagamento das facturas

Para a DGCI, a dedução dos descontos à base tributável deve ser efectuada “desde que constantes da factura”, o que não é o caso dos descontos de pronto pagamento (Ofício Circulado 1353, de 17.06.1985)

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

- ▶ o artº 71, nº 2, CIVA, apenas faz referência a rectificações de IVA nos casos em que seja “anulada a operação” ou “reduzido o seu valor tributável”

Rappel

Quando são efectuados 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
- ▶ os descontos comerciais poderão ser incluídos na factura ou fora da factura

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 factura, evidenciado através de uma nota de crédito, o qual só produz efeitos em momento posterior ao da respectiva facturação, implicando redução do valor tributável previamente considerado (artº 71, nº 1 e 2, CIVA)

Os descontos, abatimentos e bónus concedidos serão excluídos da base tributável, pelo que a taxa do imposto incidirá sobre o preço líquido da factura ou documento equivalente (artº 16, nº 6, b), CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

Exemplo

Empresa X - mês de Março de 2007 - Regime Normal Mensal

Crédito do mês de Fevereiro = 187,5 €

	Valores sem IVA	IVA = 5%	IVA = 21%
VENDAS:			
Mercadorias B (50 unidades a 80 €)	4.000	200	
Mercadorias C (600 unidades a 3 €)	1.800		378
Produto K (320 unidades a 25 €)	8.000		1.680
	13.800	200	2.058
AQUISIÇÕES:			
Existências:			
MP para produção de K e W	1.500		315
Mercadorias A (1.000 unidades a 2 €)	2.000		420
Mercadorias B (5 unidades a 50 €)	250	12,5	
FSE:			
Honorários de Consultor (Cat. B)	300		63
Material de escritório	650		136,5
Despesas com electricidade	200	10	
Despesas com telefone	50		10,5
Imobilizado:			
Computador	2.000		420
Estantes	200		63
	7.250	22,5	1.428

Cálculo:

IVA liquidado nas vendas: $200 + 2.058 = 2.258$
IVA dedutível nas compras : $22,5 + 1.428 = -1.450,5$
Reporte do crédito: $-187,5$
IVA a entregar ao Estado: 620

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

- se sujeito passivo A, do Porto, vender uma mercadoria a 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 factura 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 respectivo documento, numa conta de clientes por contrapartida de caixa ou depósitos à ordem
- o exercício do direito à dedução do IVA liquidado na factura, apenas poderá ser exercido por B

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

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

Contratos de permuta ou troca

- ▶ se 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 efectua 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 à atribuição de um valor normal para o bem Y

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

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

- ▶ efectuadas por sujeitos passivos que habitualmente adquiram objectos 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

As transmissões de bens decorrentes de actos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou contratos de transacção

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

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 DGAIEC, 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
- ▶ como é 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 efectivamente 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 factura

Contempla-se também a situação particular dos bens que tenham abandonado o território da U.E. para serem objecto 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 anteriormente descritos

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

Taxas na importação (artº 18, CIVA)

Em matéria de taxas há que referir que são aplicáveis aos produtos importados as mesmas taxas que são aplicáveis às transacções internas dos mesmos produtos

Para além do nível das taxas aplicáveis, importa ter em conta nesta matéria 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 acto do desembaraço alfandegário (artº 27, nº 3, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

4. Valor tributável

Exemplo

No mês de Julho de 2007, o sujeito passivo T, LDA, facturou as seguintes operações:

- ▶ Vendas realizadas: 50.000 €
- ▶ Despesas diversas efectuadas 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: 2.600 €

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

Para apuramento do valor tributável das operações facturadas, há a considerar o seguinte:

- ▶ valor tributável: 50.000 € e o IVA liquidado de 10.500 € (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 10.500 €

- ▶ a este IVA subtrai-se o IVA dedutível de 2.600 €

Para efeitos de apuramento, o IVA a entregar ao Estado será de 7.900 € (10.500 – 2.600)

Exemplo

A Sociedade A, portuguesa, enquadrada no Regime Normal Mensal do IVA, recebeu no mês de Outubro de 2007, de um seu cliente, também português e enquadrado no mesmo regime de IVA, uma devolução de mercadorias que lhe havia vendido em Março de 2005

Poderá regularizar o IVA na DP de Outubro ou de Novembro de 2007 (artº 71, nº 2, CIVA)

Exemplo

Em Novembro de 2006, a empresa A efectuou uma transmissão intracomunitária no valor de 10.000 €

Esta operação foi relevada na declaração periódica daquele mês, no campo 7 e foi enviado o respectivo anexo recapitulativo

Em Janeiro de 2007, houve a devolução total da mercadoria

O sujeito passivo deverá corrigir a declaração periódica (e o anexo recapitulativo) 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 2006

A Mod. C anulará o campo 7 e o anexo recapitulativo também será corrigido nos mesmos moldes. Consequentemente, a devolução da mercadoria irá também anular, em termos contabilísticos, a rubrica “transmissões intracomunitárias”

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5. 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 Administração Tributária 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 factura (artº 39, nº 1, CIVA)

Prazo de pagamento do imposto

- 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

O artº 8, CIVA, ao dar uma maior relevância à factura, 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 factura ou documento equivalente

No entanto, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços, dê lugar à obrigação de uma factura ou documento equivalente (artº 28, nº 1, b), CIVA), o IVA torna-se exigível em prazo diferente

Transmissão de bens ou prestação de serviços

- obrigação de factura ou documento equivalente (artº 28, nº 1, b), CIVA)
- o imposto torna-se exigível em prazo diferente (artº 8, CIVA)

Pelo artº 35, nº 1, CIVA, a factura ou documento equivalente referidos no artº 28, 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5. Facto gerador e exigibilidade do imposto

O imposto é exigível:

Obrigação de emissão de factura ou documento equivalente

- ▶ Prazo de emissão foi respeitado (artº 35, nº 1, CIVA)
 - ♦ data de emissão da factura (até 5 dias úteis)
- ▶ Prazo de emissão não foi respeitado
 - ♦ último dia do prazo para a emissão da factura (no 5º dia útil)

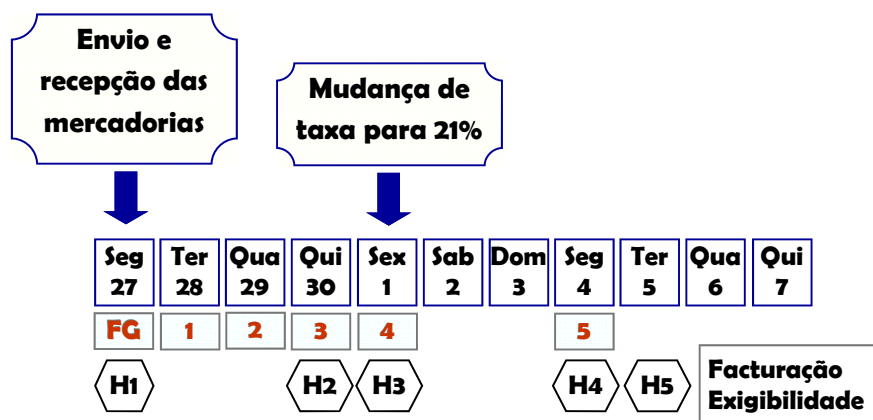
Regras:

- ▶ a taxa aplicável é a que vigora no momento em que o IVA se torna exigível (artº 18, nº 9, CIVA)
- ▶ nas situações previstas no artº 71, nº 2 e 3, CIVA ou quando se registar o aumento do valor tributável em sequência de revisão do preço fixado ou de inexactidão cometida na factura:
 - ♦ a taxa na nota de crédito/débito deverá corresponder à da factura original
- ▶ transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado
 - ♦ a alteração da taxa para 21% apenas se aplica às operações realizadas a partir de 01.07.2005, derogando-se, para este efeito, o disposto no artº 18, nº 9, CIVA

Exemplo

Se houver uma facturação em 16.07.2005 que englobe operações de carácter continuado que tiverem lugar antes e depois de 01.07.2005, as efectuadas em data anterior a 01.07.2005 serão tributadas à taxa de 19% e as efectuadas a partir de 01.07.2005 (inclusive) serão tributadas à taxa de 21%, sem prejuízo de constarem da declaração periódica referente ao período em que foi emitida (derrogação do artº 18, nº 9, CIVA)

Para ilustrar esta situação, vejamos a aplicação da taxa de 21% a partir de 1.7.2005, a partir do momento em que o IVA se torne exigível



H1: Facturação no próprio dia 27 de Junho (Segunda) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 19%)

H2: Facturação no dia 30 de Junho (Quinta) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 19%)

H3: Facturação no dia 1 de Julho (Sexta) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 21%)

H4: Facturação no dia 4 de Julho (Segunda) e exigibilidade nesse dia (Taxa = 21%)

H5: Facturação no dia 5 de Julho (Terça), fora de prazo, mas exigibilidade no dia 4 (Segunda) (Taxa = 21%)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5. Facto gerador e exigibilidade do imposto

O imposto é também exigível:

- ▶ adiantamentos: na data do recebimento
- ▶ facturação antecipada: na data da emissão da factura

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

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 factura expira em 23 de Janeiro, teríamos:

- ▶ se A emitir a factura 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 factura, ou se a emitir depois de 23 de Janeiro, a exigibilidade do imposto ocorrerá em 23 de Janeiro, sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela infracção cometida

Regimes Especiais de Exigibilidade

Momento do recebimento total ou parcial do preço

- ▶ empreitadas e subempreitadas de obras públicas (DL 204/97, de 09.08; Lei 127/97, de 20.12; Lei 3-B/2000, de 04.04; Lei 109-B/2001, de 29.12)
- ▶ entregas de bens às cooperativas agrícolas (DL 418/99, de 21.10)

Facturação RITI (artº 28, RITI)

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

Emissão da factura:

- ▶ 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

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 nº 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 afectação
- ▶ contratos de comissão/consignação (artº 7, nº 5, CIVA):
 - ♦ momento da alienação do comissário/consignatário

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5. Facto gerador e exigibilidade do imposto

Disposições especiais para situações particulares

- ▶ 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
- ▶ se a transmissão de bens ou a prestação de serviços tiverem carácter continuado, com pagamentos sucessivos (contratos de trato sucessivo)
 - ♦ 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 (artº 7, nº 9, CIVA)
- ▶ casos de afectação permanente de bens a fins alheios à actividade da empresa, ou de transferência de bens de um sector tributado para um sector isento, ou de afectação a uso da empresa de viaturas de turismo (ou outros do artº 21, nº 1, a)) adquiridas para activo permutável
 - ♦ o IVA é devido e exigível no momento em que tiverem lugar as referidas afectações
 - ♦ 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
 - ♦ exceptua-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
 - ♦ exceptua-se a situação particular do contrato de compra e venda de bens móveis com cláusula de reserva de propriedade, e a entrega de bens efectuada 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
- ▶ para os bens provenientes de países terceiros que sejam colocados num dos regimes suspensivos previstos no artº 5, nº 2, CIVA
 - ♦ o facto gerador e a exigibilidade do IVA só ocorrerão no momento em que os bens abandonem esses regimes
- ▶ para a transformação, alteração de cilindrada ou de chássis, em que seja devido imposto automóvel, em momento posterior à transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de veículos automóveis
 - ♦ o IVA será devido e exigível no momento em que ocorra a transformação ou alteração

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5. Facto gerador e exigibilidade do imposto

No IVA, a factura ou documento equivalente desempenham um papel fundamental

- ▶ o artº 8, CIVA, estabelece regras mais pragmáticas
- ▶ sempre que a transacção 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 factura
- ▶ 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

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 factura ou documento equivalente
- ▶ pagamento total ou parcial precedendo a própria transmissão do bem ou prestação do serviço

A diferença entre uma e outra das situações apresentadas é que

- ▶ na primeira a importância é recebida depois da realização da operação mas antes que tenha expirado o prazo legal para a emissão da factura
- ▶ enquanto 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 factura efectuar-se-á a correspondente compensação.

Exemplo

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

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

A será, então, obrigado a emitir o adequado documento de quitação, em 12 de Fevereiro, no qual liquidará IVA na importância de 105 ($500 \times 21\%$), liquidando os restantes 105 €, em 18 de Fevereiro, data em que procedeu à emissão da factura relativa à transacção efectuada

Admitamos agora que A acordou com B, em 20 de Março, que lhe enviaria, em 10 de Maio, 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 420 € ($2.000 \times 21\%$), e que será devidamente compensado na factura que emitirá a partir de 10 de Maio, pela efectiva 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 efectivamente exigido

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5. Facto gerador e exigibilidade do imposto

Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas de Obras Públicas

Serviços de Construção Civil, em que o dono da obra é o Estado

DL 204/97, de 9 de Agosto

- ▶ introdução de um regime especial de exigibilidade de caixa para as prestações de serviços de empreitadas e subempreitadas de obras públicas em que é dono da obra o Estado
 - ♦ Estado → a administração central e os seus serviços locais
- ▶ o IVA relativo às prestações de serviços exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido
 - ♦ comunicação do empreiteiro ao subempreiteiro
 - ♦ IVA exigível nos adiantamentos
- ▶ facturas e recibos numeradas em séries especiais
- ▶ menção «IVA exigível e dedutível no pagamento»
- ▶ recibos com taxa de IVA aplicável e a referência à factura
- ▶ possibilidade de opção para mudança de Regime
 - ♦ requerimento ao chefe do serviço de finanças
 - ♦ deferidos, se não notificação no prazo de 30 dias
 - ♦ efeitos a partir do mês seguinte ao da data do deferimento

DL 21/2007, de 29 de Janeiro

- ▶ aditado o nº 2 ao artº 1º do DL 204/97, de 9 de Agosto



Este Regime Especial de Exigibilidade do IVA não se aplica

- ▶ às empreitadas e subempreitadas de obras públicas
- ▶ em que o IVA é devido pelo adquirente (artº 2, nº 1, j), CIVA)
- ▶ entrada em vigor: 1 de Abril de 2007

Ofício 30101, de 24 de Maio de 2007, DSIIVA

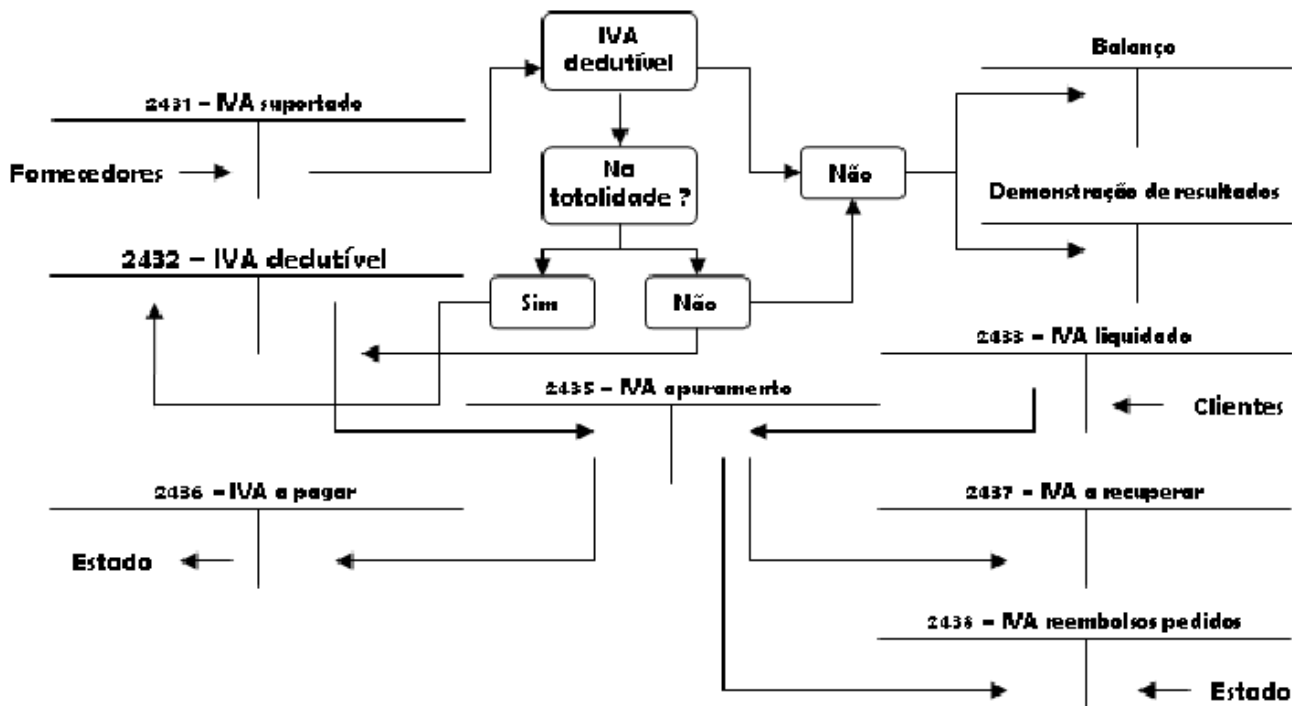
Empreitadas de Obras Públicas e Privadas (Taxas)

Prestação de serviços sob contrato de empreitada

- ▶ exercício da prestação de serviços em regime de empreitada de obras públicas ou privadas, tributado no regime normal do IVA
 - ♦ a taxa de tributação normal é de 21%
- ▶ taxas reduzidas, dependendo da qualidade do destino da empreitada ou do dono da obra (lista I – taxa 5%)
 - ♦ 2.16 construção habitações económicas ou a custos controlados
 - ♦ 2.17 em que são donos da obra autarquias locais ...
 - ♦ 2.21 conservação de imóveis ao abrigo de regimes especiais ...
 - ♦ 2.22 e 2.23 cooperativas de habitação e construção ...

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

6. Contabilização do IVA



Plano de Contas (Contabilidade):

2431 – IVA Suportado

2432 – IVA Dedutível

24321 – IVA Dedutível– Existências

24322 – IVA Dedutível– Imobilizado

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 Regularizado – Mensais (ou trimestrais) a favor da empresa

24342 – IVA Regularizado – Mensais (ou trimestrais) a favor da Estado

24343 – IVA Regularizado – Anuais por cálculo do prorata definitivo

24344 – IVA Regularizado – Anuais por variação dos proratas definitivos

24345 – IVA Regularizado – Outras regularizações anuais

2435 – IVA Apuramento

2436 – IVA a pagar

2437 – IVA a recuperar

2438 – IVA Reembolsos pedidos

Por tipo de mercado:

1 - Mercado interno

2 - Mercado intracomunitário

3 - Países terceiros

Por taxas

1 – Taxa 5%

2 – Taxa 12%

3 – Taxa 21%

Regiões Autónomas

4 – Taxa 4%

5 – Taxa 8%

6 – Taxa 15%

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**6. Contabilização do IVA****Exemplo**

Em Agosto de 2007 a empresa S, LDA (Regime Normal Mensal) apresenta as operações a seguir descritas. Apure o IVA a pagar ou a recuperar relativamente ao mês de Agosto.

Com a empresa X, LDA**6.8.2007**

- ▶ Venda de mercadorias por 12.000 € à taxa de IVA de 21%. Emissão da factura nesse dia
- ▶ Venda a 30 dias
 - ♦ D: 211 – 14.520
 - ♦ C: 24331 13 – 2.520
 - ♦ C: 711 – 12.000

10.8.2007

- ▶ Nota de crédito sobre S, LDA relativa a desconto comercial de 500 €
 - ♦ D: 718 – 500
 - ♦ D: 24341 13 – 105
 - ♦ C: 211 – 605

15.8.2007

- ▶ Cobrança da factura emitida concedendo um desconto por pronto pagamento de 2% sobre o total em dívida.
 - ♦ Dívida: $14.520 - 605 = 13.915$
 - ♦ Mercadoria: $12.000 - 500 = 11.500$
 - ♦ IVA: $2.520 - 105 = 2.415$
 - ♦ Desconto financeiro:
 - ♦ Dívida: $13.915 \times 2\% = 278,3$
 - ♦ Como o IVA não é regularizável, o desconto financeiro poderia ser: $11.500 \times 2\% = 230$ €
 - ♦ A receber: $13.915 - 278,3 = 13.636,7$
 - ♦ Mercadoria: $11.500 - 230 = 11.270$
 - ♦ IVA: $2.415 - 48,3 = 2.366,7$
- ▶ Lançamento:
 - ♦ D: 11 – 13.636,7
 - ♦ D: 686 – 278,3
 - ♦ C: 211 – 13.915

Com a empresa Y, LDA**8-8-2007**

- ▶ Recebimento de adiantamento de 1.000 € (+ IVA 5%) do cliente, relativo a futura venda de mercadorias (preço fixado)
 - ♦ D: 12 – 1.050
 - ♦ C: 24331 11 – 50
 - ♦ C: 269 – 1.000 (Preço fixado)
 - ♦ Se fosse sem preço fixado: conta 219

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**6. Contabilização do IVA****Exemplo****20-8-2007**

- ▶ Emissão da factura correspondente à venda, no montante total de 8.000 € (+ IVA)
 - ♦ D: 211 – 8.400
 - ♦ C: 24331 11 – 400
 - ♦ C: 711 – 8.000
- ▶ Regularização do adiantamento (anulação)
 - ♦ D: 269 – 1.000
 - ♦ D: 24341 11 – 50
 - ♦ C 211 – 1.050

Alternativa:

- ▶ fazer menção na factura ao adiantamento e IVA liquidado nesse adiantamento, e liquidar o IVA apenas pela diferença

27-8-2007

- ▶ Recebimento do restante
 - ♦ D: 12 – 7.350
 - ♦ C: 211 – 7.350

Adiantamento

- ▶ aquando da emissão da factura, o sujeito passivo deverá considerar a existência do adiantamento na própria factura, aplicando a taxa ao valor da factura deduzido do adiantamento
- ▶ ou aplicar a respectiva taxa ao valor da factura e emitir simultaneamente uma nota de crédito com referência ao adiantamento anteriormente efectuado e respectivo IVA liquidado
- ▶ neste caso, a respectiva nota de crédito deverá fazer remissão para a factura e para o documento relativo ao adiantamento
- ▶ o sujeito passivo fornecedor dos bens ou prestador de serviços deverá, para efeitos da regularização do IVA constante da nota de crédito, cumprir com o artº 71, nº 5, CIVA

Com a empresa AA, LDA**27-8-2007**

- ▶ Crédito incobrável por falência da empresa no valor de 798 €.
- ▶ Este crédito havia resultado de uma venda sujeita a IVA à taxa de 5%.
 - ♦ Preço: $798 \div 1,05 = 760$
 - ♦ IVA: $760 \times 5\% = 38$
- ▶ Lançamento
 - ♦ D: 692 – 760
 - ♦ D: 24341 11 – 38 (artº 71, nº 8, CIVA)
 - ♦ C: 218 – 798

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**6. Contabilização do IVA****Exemplo****Com a empresa F, LDA****6-8-2007**

► Aquisição de mercadoria pelo valor de 6.000 € à taxa de 21%.

► IVA dedutível:

- ♦ D: 312 – 6.000
- ♦ D: 24321 13 – 1.260
- ♦ C: 221 – 7.260

9-8-2007

► Devolução de parte da mercadoria no montante de 2.000 €

- ♦ D: 221 – 2.420
- ♦ C: 24342 13 – 420 (emissão de nota de crédito a F, LDA)
- ♦ C: 317 – 2.000

15-8-2007

► Pagamento ao fornecedor da parte em dívida, com desconto de pronto pagamento de 5%.

► Dívida: $7.260 - 2.420 = 4.840$

- ♦ Mercadoria: 4.000
- ♦ IVA: 840

► Desconto financeiro: $4.840 \times 5\% = 242$

- ♦ Como o IVA não é regularizável, o desconto financeiro poderia ser: $4.000 \times 5\% = 200$ €

► Montante a pagar: $4.840 - 242 = 4.598$

- ♦ D: 221 – 4.840
- ♦ C: 786 – 242
- ♦ C: 11 – 4.598

Exportação**12-8-2007**

► Venda e envio de mercadoria no valor de 20.000 € para empresa dos EUA

► Isenção de IVA (artº 14, nº 1, a), CIVA)

► Emissão da factura correspondente à venda

- ♦ D: 211 – 20.000
- ♦ C: 711 – 20.000

Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB)**18-8-2007**

► Venda e envio de mercadoria no valor de 40.000 € para empresa de Espanha

► SP Espanhol fornece o NIF

► Isenção de IVA (artº 14, a), RITI)

► Emissão da factura correspondente à venda

- ♦ D: 211 – 40.000
- ♦ C: 711 – 40.000

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

6. Contabilização do IVA

Exemplo

Importação

22-8-2007

- ▶ Compra e recepção de mercadoria no valor de 10.000 € de empresa dos EUA
- ▶ Recepção da factura correspondente à compra
 - ♦ D: 312 – 10.000
 - ♦ C: 221 – 10.000
- ▶ Pagamento do IVA na Alfândega
 - ♦ D: 24321 33 – 2.100
 - ♦ C: 12 – 2.100

Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)

28-8-2007

- ▶ Compra e recepção de mercadoria no valor de 30.000 € de empresa Francesa
- ▶ Envio do NIF à empresa francesa
- ▶ Recepção da factura correspondente à compra
 - ♦ D: 312 – 30.000
 - ♦ D: 24321 23 – 6.300
 - ♦ C: 221 – 30.000
 - ♦ C: 24331 23 – 6.300

Outros Bens e Serviços

11-8-2007

- ▶ Aquisição de gasóleo para viaturas da empresa, no montante de 1.210
- ▶ Dedução 50% (artº 21, nº 1, b), CIVA)
 - ♦ D: 62212112 FSE – Combustíveis – 1.105
 - ♦ D: 24321 13 – 105
 - ♦ C: 12 – 1.210

18-8-2007

- ▶ Pagamento da electricidade, no montante de 1.050
 - ♦ D: 622111 FSE – Electricidade – 1.000
 - ♦ D: 24321 11 – 50
 - ♦ C: 12 – 1.050

26-8-2007

- ▶ Reparação da viatura de turismo, no montante de 2.420 (IVA incluído)
 - ♦ D: 62232111 FSE – Conservação e reparação – 2.420
 - ♦ C: 12 – 2.420

Resumo:

- ▶ IVA a recuperar: 10.008 – 9.690 = 318 €



2435 – IVA Apuramento	
Débito	Crédito
105	2.520
50	50
38	400
1.260	420
2.100	
6.300	6.300
105	
50	
10.008	9.690
Saldo 318	

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

Isenções simples ou incompletas

- ▶ não liquidam IVA nas operações activas 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 e as derivadas do regime especial de isenção do artº 53, CIVA

Isenções completas

- ▶ não liquidam IVA nas transmissões de bens ou nas prestações de serviços realizadas a jusante
- ▶ conferem o direito á 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 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 afectam 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

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)

Subdivisão das isenções em quatro grupos:

- ▶ isenções nas operações internas
- ▶ isenções na importação
- ▶ isenções na exportação e operações assimiladas e transportes internacionais
- ▶ outras isenções

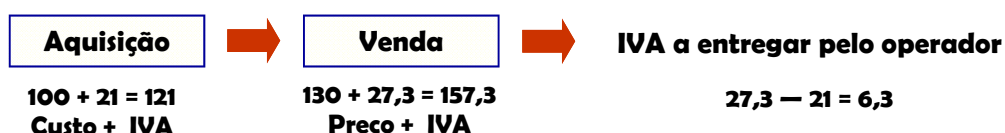
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

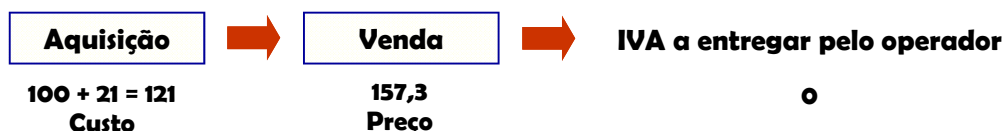
Exemplo

Considere-se a transmissão de um bem, sujeito a IVA à taxa de 21%, efectuada por um operador económico em Janeiro de 2006, nas situações A, B e C, com margem de comercialização de 30%.

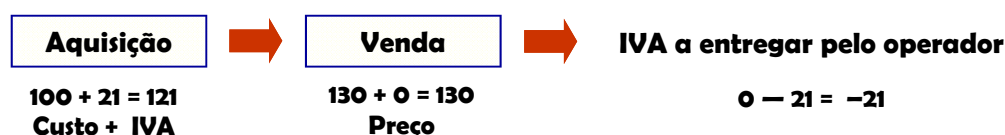
A Operação Tributada



B Isenção Simples ou Incompleta



C Isenção Completa



Isenções nas operações internas

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, no entanto, só são concedidas quando efectuadas por pessoas colectivas de direito público, instituições particulares de solidariedade social ou por organismos sem finalidade lucrativa
 - ♦ isto não significa que se trate de isenções subjectivas, mas apenas de requisito subjectivo de isenções todas elas objectivas

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 neste artº 9º, CIVA
- ▶ optando pela aplicação normal do IVA às suas operações tributáveis
- ▶ a faculdade encontra-se estabelecida no artº 12, CIVA, para as situações aí tipificadas

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

Isenções nas operações internas

Carácter 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 actividades 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 respectivas comissões de vendas
- ▶ Operações sujeitas a IMT
- ▶ Transmissão de bens e prestações de serviços efectuadas no âmbito de uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária
- ▶ Transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta que não tenham sido objecto do direito à dedução, bem como a transmissão de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, CIVA

Referem-se ainda algumas prestações de serviços isentas nos termos do artº 9, CIVA:

- ▶ Prestações de serviços e transmissões de bens com elas conexas no interesse colectivo dos seus associados quando efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que prossigam objectivos 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 actividade isenta e cujo objectivo seja o de lhes facilitar a utilização comum dos meios necessários ao exercício dessa actividade desde que se limitem a exigir dos mesmos o reembolso exacto da parte que lhes incumbe nas despesas comuns
- ▶ Prestações de serviços e transmissões de bens conexas efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção das telecomunicações
- ▶ Prestações de serviços efectuadas 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
- ▶ Prestações de serviços efectuadas por cooperativas não agrícolas aos seus associados agricultores
- ▶ Serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados
- ▶ Actividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

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
- ▶ excepções: 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 facturado 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)

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 objecto 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

Um turista brasileiro passou 15 dias de férias em Portugal, tendo adquirido uma máquina fotográfica por 300 € + 63 € (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 factura com a confirmação de que o bem em causa foi transportado para fora de Portugal (isenção indirecta nos termos do DL 285/87, de 31 de Julho)
- ▶ esta confirmação é efectuada pela Alfândega portuguesa no momento da saída do turista do território nacional

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

Exportações directas

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 directas, cuja comprovação compete á DGAIEC e é exigida pelo artº 28, nº 8, CIVA, ao sujeito passivo exportador

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

Os bens são expedidos ou transportados para fora da Comunidade 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 efectuado 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 Estado membro

Operações relativas a embarcações e aeronaves

- isenção prevista no artº 14, nº 1, d) a i), CIVA, em resultado da sua assimilação a exportações
- a isenção abrange:
 - ♦ as transmissões, transformações, reparações, operações de manutenção, construção, frete e aluguer, das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca, e das aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional
 - ♦ as transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objectos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou aeronaves, ou que sejam utilizados para a respectiva exploração
 - ♦ as restantes prestações de serviços efectuadas com vista às necessidades directas das mesmas embarcações ou aeronaves e da respectiva carga (por exemplo, operações de reboque, utilização de instalações portuárias e aeroportuárias, desinfecção, carga e descarga de mercadorias, aluguer de contentores, etc)
 - ♦ as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das mesmas embarcações ou aeronaves ou a bordo das embarcações de salvamento, de assistência marítima, de guerra (quando deixem o país com destino a um porto ou ancoradouro situado no estrangeiro) e de pesca costeira com excepção, neste último caso (pesca costeira), para as provisões de bordo
 - ♦ o artº 14, nº 3, CIVA, define “bens de abastecimento e provisões de bordo”
- quando as transmissões de bens de abastecimento respeitem a bebidas a isenção não é automática antes se efectuando por reembolso do imposto (artº 14, nº 2, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

Outras isenções do artº 14, CIVA:

- ▶ **isenção das prestações de serviços, incluindo transportes e operações acessórias, que estejam directamente 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)**
 - ♦ trata-se em todos os casos de situações que, nos termos do art.º 5, nº 2, CIVA, não determinam que os bens delas objecto se considerem importados, já que tal só virá a acontecer posteriormente, se e quando se verificar a sua introdução no consumo
 - ♦ sendo assim, e para que tais bens não incorporem até esse momento qualquer parcela de IVA, foi consignada a isenção das prestações de serviços que lhes estejam directamente 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 efectuar 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 efectuem 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 efectuado 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 efectuado entre o Continente e as regiões dos Açores e da Madeira e vice versa, e ainda o efectuado 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 actuem 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 Comunidade (artº 14, nº 1, s), CIVA)**
 - ♦ esta isenção exige que tais serviços se considerem localizados em território nacional

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

Deverão ainda ser referenciadas as seguintes isenções do artº 14, CIVA:

- ▶ **isenção do valor acrescentado nacional incorporado em bens importados para serem objecto 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 objecto de tais trabalhos em território nacional e em seguida expedidos ou transportados para fora da Comunidade por quem os prestou, pelo seu destinatário não estabelecido em território nacional ou por um terceiro por contas destes**
- ▶ **isenção das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas 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 respectivos acordos de sede (artº 14, nº 1, m), CIVA)**
- ▶ **isenção das transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas 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 as referidas forças se encontrem afectas ao esforço comum de defesa (artº 14, nº 1, n), CIVA)**
- ▶ **a isenção das transmissões de bens para organismos devidamente reconhecidos que os exportem para fora da U.E. no âmbito das suas actividades humanitárias, caritativas ou educativas, mediante prévio reconhecimento do direito á 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)**

Exemplo

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

- ▶ **esta empresa efectuou um transporte de mercadorias para uma empresa sediada na Zona Franca da Madeira, pólo valor de 7.900 €**

Para efeitos de IVA estamos perante:

- ▶ **uma 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 uma isenção completa, porque ligado a uma transmissão de bens que se destinam a ser colocados na Zona Franca da Madeira (artº 15, nº 1, b) ii) e c), CIVA)**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

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 dêem 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 respectiva introdução no consumo

- ▶ **no sentido de evitar toda a tributação a montante, porquanto a mesma sempre daria lugar ao respectivo 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 activo**
 - ♦ **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**

Encontram-se também isentas as transmissões de bens e as prestações de serviços com elas conexas, efectuadas 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 (entrepostos fiscais)

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

Isenção completa nas seguintes operações relacionadas com a actividade 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 efectuadas no território nacional, bem como prestações de serviços que com elas estejam directamente relacionadas**
- ▶ **transmissões de bens de um entreposto para outro e prestações de serviços directamente conexas**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

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

Isenção completa nas operações relacionadas com a actividade 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)

Outras isenções (artº 15, CIVA)

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)

- ▶ tal benefício não é automático, devendo ser previamente requerido ao Director Geral das Impostos

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 efectuada a IPSS's ou ONG's

Isenções simples ou incompletas (sem direito a dedução)

▶ operações internas

- ♦ artº 9, CIVA, excepto as operações dos nº 28 e 29, quando o destinatário estiver estabelecido ou domiciliado fora da U.E. ou que estejam directamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para países ou territórios terceiros

▶ importações

- ♦ artº 13, CIVA, excepto 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, excepto as operações previstas nos nº 1, b) c) d) e) e nº 8 e 10

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

Entrepasto não aduaneiro

Exemplo

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**



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

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

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)

A empresa exportadora na situação de entreposto não aduaneiro devidamente 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, indicando 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 correspondente (artº 28, nº 9, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

As isenções nas importações (artº 13, CIVA)

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 afectas à navegação marítima em alto mar, ao transporte remunerado de passageiros, ao exercício de uma actividade 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 respectiva importação, incluindo a dos objectos 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 efectuem navegação marítima/aérea internacional (artº 13, nº 1, d), CIVA)

Em termos gerais, trata-se de uma isenção ditada por razões técnicas resultantes da constante movimentação internacional destes bens, isenção que não afecta, contudo, 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 que estejam a ser desmanteladas ou utilizadas em fins diversos dos que são próprios da navegação marítima internacional, enquanto durarem tais circunstâncias
 - ♦ em embarcações utilizadas como hotéis, restaurantes ou casinos flutuantes ou para fins semelhantes, e ainda 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, efectuadas por armadores de navios do produto da pesca resultante das capturas por eles realizadas e que não tenha sido objecto de operações de transformação

- ▶ não consideradas como tais as destinadas a conservar os produtos para comercialização desde que efectuadas 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

7. Isenções em IVA

As isenções nas importações (artº 13, CIVA)

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 pelas mesmas razões das operações internas (artº 9 e artº 15, nº 3, CIVA)

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 efectuadas 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 electricidade

- novas regras de localização aplicáveis aos fornecimentos de gás natural e de electricidade
- necessidade, para evitar dupla tributação, de consignar a isenção das respectivas importações (activação do artº 13, nº 1, i), CIVA) (artº 185, Código Aduaneiro Comunitário)

As isenções nas importações (artº 13, CIVA)

Diversas organizações internacionais

Estão isentas de IVA as importações efectuadas 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
- organizações internacionais reconhecidas por Portugal e ainda pelos respectivos 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 afectas ao esforço comum de defesa

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Isenções previstas no artº 9, CIVA

- ▶ as isenções previstas no artº 9, CIVA, caracterizam-se pelo facto de os S.P. não liquidarem IVA nas operações que praticam naquele âmbito, ficando, porém, privados do direito à dedução do IVA que tenham suportado nas importações de bens e aquisições de bens ou serviços, uma vez que estas isenções do artº 9, CIVA, não se encontram contempladas no artº 20, CIVA
- ▶ no entanto, se se tratar de isenções previstas no nº 28 (operações financeiras) e 29 (operações de seguro ou resseguro), ambas do artº 9, CIVA, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da U.E. ou que estejam directamente 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 objecto 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 efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no Sistema Nacional de Saúde
- ▶ transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no âmbito das actividades de carácter agrícola (artº 9, nº 36, CIVA)
- ▶ as cooperativas não agrícolas que desenvolvam uma actividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (artº 9, nº 37, CIVA)

Exercida a opção (declaração de início de actividade 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

Renúncia nas operações imobiliárias

Arrendamento de bens imóveis (artº 9, nº 30, 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 actividades tributadas

Transmissão de imóveis, operações sujeitas a IMT (artº 9, nº 31, CIVA)

- ▶ os sujeitos passivos que efectuem transmissões de imóveis, ou de partes autónomas destes, a favor de outros sujeitos passivos que os utilizem, total ou parcialmente, em actividades tributadas

Poderão renunciar à isenção

- ▶ na condição de que registem separadamente na sua contabilidade os custos e proveitos 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 respectivo preço
- ▶ pois a isenção de que beneficiam, por ser uma isenção simples, não permite a limpeza da tributação suportada nos inputs utilizados na respectiva construção

Isenção de IVA (artº 9, nº 30 e 31, CIVA)

- ▶ isenção simples ou incompleta
- ▶ não confere o direito à dedução

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia nas operações imobiliárias (Exemplo)

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:

Inputs	Preço sem imposto	Imposto
Terreno	15.000	-
Materiais diversos	10.500	2.205
Mão de obra	9.000	-
Empreitadas	4.500	945
Encargos financeiros	7.500	-
Outras prestações de serviços	6.000	1.260
Custo total	52.500	4.410

Com isenção

- custo final total ($52.500 + 4.410 = 56.910$ €), pois o IVA suportado é excluído de dedução

Se admitirmos que o construtor pretende obter uma margem absoluta de 8.000 €

- teremos como preço de venda o de 64.910 € ($56.910 + 8.000$), sobre o qual não será liquidado IVA

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 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, $60.500 \times 21\% = 12.705$ €, significando

- ♦ para o adquirente um preço de compra com IVA incluído de 73.205 €
- ♦ e para o alienante a obrigação de entregar ao Estado a diferença entre o IVA liquidado e o dedutível, isto é, 8.295 € ($12.705 - 4.410$)

Comparando os valores em confronto, podemos concluir pelo desinteresse da opção, pois que, em termos absolutos, ao valor inicial de compra de 64.910 €, se sucede, na renúncia, um superior, 73.205 €

Numa análise mais atenta, verifica-se que nesta segunda hipótese e, se o adquirente do imóvel for um sujeito passivo de IVA que afecte o imóvel à realização das suas operações tributadas, o IVA suportado na compra (12.705 €) será dedutível, ou seja, o custo efectivo do imóvel adquirido será de 60.500 €, contra os 64.910 €, em caso de não se ter renunciado à isenção

Quanto ao construtor-vendedor, o IVA de que é devedor aos cofres públicos não constitui qualquer sobrecarga (resulta da diferença entre o que recebeu do adquirente, 12.705 €, e o que suportou nas facturas dos respectivos fornecedores, 4.410 €)

A conclusão a retirar não pode pois deixar de ser a de que a renúncia à isenção permite a eliminação dos efeitos cumulativos originados pela isenção simples aplicável à transmissão de imóveis, o mesmo se havendo de concluir em relação à locação do mesmo tipo de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção do IVA

A formação profissional

- ▶ encontram-se isentas de IVA, nos termos do artº 9, nº 11, CIVA, as prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas 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 do Instituto de Emprego e Formação Profissional e é regulado pelo Despacho 51/88, de 27 de Outubro
- ▶ os sujeitos passivos que efectuem 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), CIVA
- ▶ tais entidades têm que estar reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais, sendo que, tal isenção, se aplica também a outras prestações de serviço e transmissões de bens conexas com tal actividade (não se aplica aos formadores conforme se conclui pelo Ofício-circulado 30083/2005, de 2 de Dezembro)

Fornecimento de alimentação e bebidas aos empregados (artº 9, nº 40, CIVA)

- ▶ abrange as cantinas, bares, café e outras bebidas, fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados
- ▶ renúncia (artº 12, nº 1, a), CIVA) - renunciando à isenção todos os inputs da empresa conferem o direito à dedução, incluindo os inputs 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 afectação real (obrigatório), com excepção as empresas de restauração e hotelaria (Ofício-circulado 53598/1989, de 11 de Maio)

Agricultura e renúncia à isenção

- ▶ 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 36, CIVA, independentemente do carácter acessório das mesmas, salvo se lhe aproveitar uma outra qualquer isenção prevista no Código do IVA ou no RITI

Venda de imóveis

- ▶ as vendas de imóveis estão sujeitas a IVA, mas dele isentas, nos termos do artº 9. nº 31, CIVA, dado estarem abrangidas pelo âmbito de sujeição a Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT)
- ▶ os sujeitos passivos que efectuem transmissões de imóveis ou partes autónomas destes a favor de outros sujeitos passivos de IVA que os utilizem, total ou parcialmente, em actividades 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 5 a 7, CIVA e do DL 241/86, de 20 de Agosto (a partir de 30 de Janeiro de 2007 → DL 21/2007, de 29 de Janeiro)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Arrendamento e alienação de imóveis (artº 9, nº 30 e 31, CIVA)

- ▶ não abrange a actividade 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 actividade), a locação de cofres-fortes e a locação de espaços para exposições (ou publicidade)
- ▶ renúncia (artº 12, nº 4 e 5, CIVA) - condicionada à qualidade de sujeito passivo do arrendatário e à afectação, por parte deste, a uma actividade tributária (condições estabelecidas pelo DL 241/86, de 20 de Agosto, mas a partir de 30 de Janeiro de 2007 → DL 21/2007, de 29 de Janeiro)
- ▶ a renúncia deve ser efectuada nos termos do artº 12, nº 6, CIVA (pedido na página das Declarações Electrónicas 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 afectação real) na primeira declaração periódica após a recepção daquele certificado (aplica-se ao IVA entretanto suportado aquando da construção → o prazo geral de dedução contido no artº 99, nº 2, CIVA, é de 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 afecto a uma actividade tributada durante 20 anos, caso contrário sujeita-se a regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Exemplo

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 2007, 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 IVA no montante de 84.000 € e o IMT

- ▶ deduz o IVA, na condição de manter a loja afecta à actividade por período de 20 anos

Transmissão e Locação de Imóveis - Renúncia à Isenção

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, 24-A e 25, CIVA

- ▶ Entrada em vigor: 30 de Janeiro de 2007
- ▶ Ofício 30099, de 9 de Fevereiro de 2007, DSIVA

Renúncia à isenção do IVA em imóveis

artº 12, nº 4 e 5, CIVA

- ▶ possibilidade da renúncia a estas isenções
- ▶ pelo locador ou transmitente

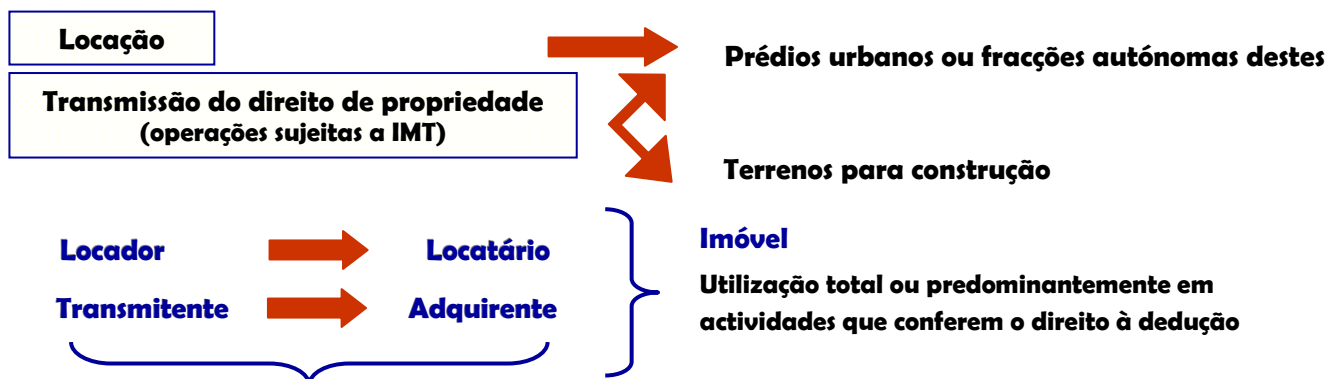
artº 12, nº 6, CIVA

- ▶ condições para a renúncia da isenção em legislação especial (anexo ao DL 21/2007)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Transmissão e Locação de Imóveis - Renúncia à Isenção



Sujeitos passivos de IVA (artº 2, nº 1, a), CIVA)

Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis

DL 21/2007, de 29 de Janeiro

- ▶ transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelo artº 9, nº 30 e 31, CIVA
- ▶ Regime anterior: DL 241/1986, de 20 de Agosto

Condições subjectivas



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% × VN
- ▶ se ≤ 80%, exerçam habitualmente actividade 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 prorata (regra geral)
 - ♦ método da afectação 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 actividade, % provisória do ano (artº 23, nº 7, CIVA)

Renúncia à isenção em imóveis - outras condições subjectivas

- ▶ qualquer dos intervenientes
 - ♦ não enquadrados no Regime Especial de Isenção (artº 53, CIVA)
 - ♦ não efectuem exclusivamente outras das operações isentas do artº 9, CIVA
 - ♦ se propriedade, todos os titulares preencham os requisitos para o exercício da renúncia

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Regime da Renúncia à Isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis

Cumulativas

Condições objectivas

- ▶ 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 fracção
- ▶ imóvel ser afecto a actividades com direito à dedução do IVA
- ▶ na locação, valor da renda anual $\geq 1/15 \times$ valor aquisição ou construção do imóvel

Exemplo



Valor aquisição	Renda anual (1/15)
180.000	12.000

Condições objectivas

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 objecto 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 efectuada 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

Uma das 3 condições

As deduções de IVA efectuadas 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 fracções autónomas
- ▶ se a transmissão não for do direito de propriedade
- ▶ se o imóvel na matriz for destinado a habitação
- ▶ se se tratar de sublocação

Inversão do sujeito passivo

Apenas nas transmissões de imóveis

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 respectiva transmissão, liquidam o IVA devido

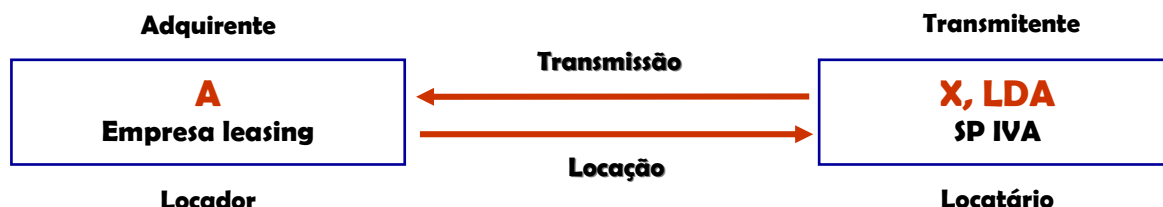
▶ procedem à dedução total, segundo o método da afectação real

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção em imóveis: caso particular de contratos simultâneos

Venda de imóvel com retoma em locação (sale & lease-back)



A renúncia à isenção do IVA exige a inscrição do imóvel na matriz em nome de X, LDA (transmissão do imóvel no 1º dos contratos)

Renúncia à isenção do IVA

Condições formais

Transmitente ou Locador

- ▶ Solicitam o certificado em "www.e-financas.gov.pt"
 - ♦ Certidões » Emissão de Certidão » Renúncia Isenção de IVA - Imóveis
- ▶ Campos do formulário
 - ♦ Transmissão ou locação de imóveis
 - ♦ NIF do adquirente ou locatário, identificação do imóvel, actividade 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.e-financas.gov.pt"
 - ♦ Certidões » Confirma Pedido, e na Lista de Certidões, +Info
 - ♦ se correctos todos os dados, confirma ou não (razões justificativas)
- ▶ Emissão do certificado
 - ♦ se verificados todos os requisitos, disponibilizado de imediato
 - ♦ Certidões » Consulta, e na Lista de Certidões, "clicar" em Obter
 - ♦ 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 do imóvel

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção do IVA em imóveis

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.e-financas.gov.pt"
 - ♦ Certidões » Validação de Certidão ← NIF e Código de Validação

Validade do certificado e efectivação da renúncia

- ▶ validade de 6 meses
 - ♦ a contar da data em que fica disponível, findos os quais caduca
- ▶ caso não seja utilizado
 - ♦ o sujeito passivo deve comunicar o facto, por via electrónica, 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

Renúncia à isenção do IVA

Obrigações contabilísticas

- ▶ transmitentes e locadores
 - ♦ devem contabilizar (artº 44, CIVA)
 - ♦ os proveitos e os custos, 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 facturação

- ▶ facturas emitidas pelos transmitentes ou locadores
 - ♦ todos os elementos do artº 35, CIVA e menção "IVA devido pelo adquirente"
- ▶ se escritura pública
 - ♦ menção "IVA devido pelo adquirente" e requisitos do artº 35, nº 5, CIVA, excepto a numeração
 - ♦ substitui a factura exigida (artº 28, 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção do IVA em imóveis

Obrigações declarativas e de liquidação

- ▶ adquirente liquida o IVA
 - ♦ inscreve na declaração periódica, o valor tributável e o IVA liquidado (campos 3 e 4 quadro 06)
- ▶ transmitente indica na declaração periódica
 - ♦ o valor da transmissão (campo 8 quadro 06)
 - ♦ enquanto a DP não for reformulada

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

Método de afectação real

- ▶ os sujeitos passivos que renunciem à isenção têm direito à dedução do IVA suportado com a realização das operações em cada imóvel, segundo as regras definidas no CIVA
 - ♦ dedução do IVA relativo a cada imóvel pelo método da afectação real
- ▶ quando a DGCI considere inadequados os critérios de imputação utilizados na afectação real
 - ♦ pode fixar critérios diferentes, notificando, fundamentadamente, o sujeito passivo

Nascimento e exercício do direito à dedução (na renúncia à isenção)

- ▶ o direito à dedução nasce no momento da realização do contrato
 - ♦ pode ser exercido pelas regras definidas nos artº 19 a 25, CIVA
 - ♦ sem prejuízo do prazo do artº 91, nº 2, CIVA (4 anos)
 - ♦ IVA suportado pelo transmitente ou locador (aquisição ou construção)
- ▶ se transmitentes ou locadores cuja actividade consista, com habitualidade, na construção de imóveis para venda ou locação
 - ♦ se a construção do imóvel exceder o prazo de 4 anos, o prazo é elevado para o dobro (8 anos)
- ▶ a dedução pode ser efectuada, mesmo com os documentos de suporte do direito à dedução já terem sido contabilizados
 - ♦ não aplicável a restrição prevista no artº 71, nº 6, CIVA
 - ♦ caso da transmissão de imóveis, em que cabe ao adquirente a obrigação de liquidação do IVA
 - ♦ este pode, nos termos do artº 8, nº 4, do Regime da Renúncia, exercer o direito à dedução do IVA liquidado pela respectiva aquisição

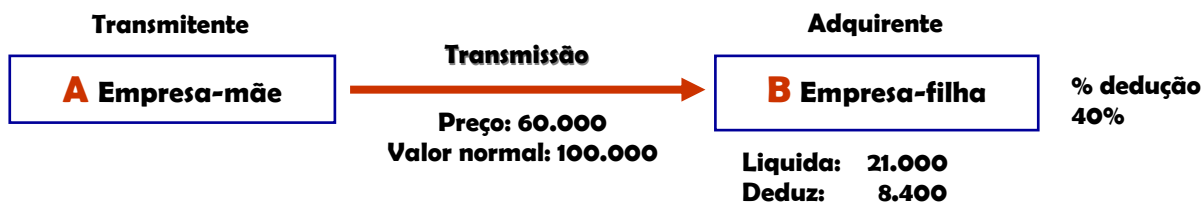
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção do IVA em imóveis

Valor tributável nas relações especiais

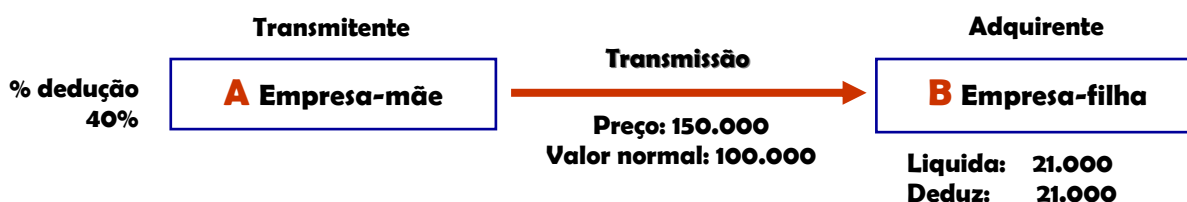
- ▶ Contraprestação < valor normal
- ▶ Destinatário do imóvel não deduz o IVA integral



Como a diferença (21.000 – 8.400) é custo para as empresas, a tendência é de diminuir o preço da operação

Valor tributável nas relações especiais

- ▶ Contraprestação > valor normal
- ▶ Transmittente ou locador do imóvel não deduz o IVA integral



Como a empresa-mãe só pode deduzir 40% do IVA suportado com o imóvel, a tendência é de aumentar o preço, transferindo-o para a empresa-filha, maximizando custos

Regularizações do IVA deduzido

Imóvel objecto de renúncia à isenção

Durante o período de regularização

- ▶ afecto a fins alheios à actividade exercida pelo sujeito passivo
- ▶ ou deixe de ser utilizado em fins da empresa por período > 2 anos
- ▶ 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)

Durante o período de regularização

- ▶ deixe de ser utilizado por período > 2 anos consecutivos
- ▶ a regularização a efectuar
 - ♦ 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

artº 10, Regime da Renúncia

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

8. Renúncia à isenção em IVA

Renúncia à isenção do IVA em imóveis

Exemplo

A, LDA, que exerce a actividade de construção de imóveis para venda, construiu uma loja comercial, concluída em Janeiro de 2007, tendo suportado IVA no montante de 50.000 €

A, LDA, transmitiu essa loja comercial a B, LDA para o exercício da sua actividade, em Abril de 2007, pelo preço de 300.000 €

Renunciaram à isenção do IVA do artº 9, nº 31, CIVA

Por tal facto, o IVA é devido pelo adquirente no montante de 63.000 €

Também A, LDA poderá deduzir o IVA suportado de 50.000 €

Como B, LDA exerce uma actividade sujeita com direito a dedução, deduziu o IVA respectivo

O período de regularização acaba em 2026

Supondo que em 2010 resolve arrendar a loja a C, LDA com isenção do artº 9, nº 30, CIVA

Qual a regularização a efectuar por B, LDA em 2010 ?

$$\frac{-63.000 \times 17}{20} = -53.550 \text{ €} \quad \text{A favor do Estado (artº 24, nº 5 e 6, CIVA)}$$

E se B, LDA em 2015 resolver afectar de novo a loja à sua actividade, poderá ainda recuperar o IVA pelos anos que faltam até ao final do período de regularização ?

► Sim, nos termos do artº 24-A, nº 4, CIVA

$$\frac{63.000 \times 12}{20} = 37.800 \text{ €} \quad \text{A favor da Empresa (artº 24-A, nº 4, CIVA)}$$

E se B, LDA, desde Agosto de 2020 a Maio de 2022, tiver a loja fechada, não a utilizando na sua actividade ?

$$\frac{-63.000}{20} = -3.150 \text{ €} \quad \text{Em 2021, regulariza 1/20 a favor do Estado (artº 25, nº 1, CIVA)}$$

Se tivessem decorrido mais de 2 anos (em 31.12.2022 a loja ainda estava fechada):

► Regularizava em 2021, a favor do Estado: -3.150 € (artº 25, nº 1, CIVA)

► Em 2022, a favor do Estado:

$$\frac{-63.000 \times 5}{20} = -15.750 \text{ €} \quad \text{A favor do Estado (artº 10, Regime da Renúncia)}$$

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

Métodos de dedução de imposto

Método da subtracção

- ▶ 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 efectuado:

Subtraindo o IVA dedutível ao IVA liquidado no período a que respeita



Não sendo possível

Reportando o excesso do IVA dedutível para dedução (mediante subtracção) 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

Condicionalismos formais

- ▶ artº 19, nº 2, CIVA

Condicionalismos temporais

- ▶ artº 22, CIVA

Limitações

De carácter geral

- ▶ artº 20, nº 1, CIVA

Relativas a despesas efectuadas em nome e por conta de terceiros

- ▶ artº 20, nº 2, CIVA

Exclusões

De carácter específico (certos bens e serviços)

- ▶ artº 21, nº 1, CIVA

Específicas de certas actividades

- ▶ artº 21, nº 3, CIVA

Documento base: factura ou documento equivalente

- ▶ 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

Direito à dedução

Condições Objectivas

- ▶ 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 facturas, documentos equivalentes 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 recepção dos documentos pelo Sujeito Passivo adquirente

Modalidades do exercício do direito (artº 22, CIVA)

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 DGAIEC, 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

O direito a dedução nas importações (artº 19 a 25, CIVA)

O imposto pago na importação de bens somente poderá ser deduzido, se constar de recibo de pagamento incluído na declaração de importação, estando a mesma em nome e na posse do sujeito passivo

Relativamente às condições substanciais para o exercício do direito a dedução, à determinação da expressão e medida do imposto dedutível, às limitações do direito a dedução e a eventuais regularizações de imposto que incidiu sobre a importação de bens do activo imobilizado, remete-se para os artº 20 a 24-A, CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

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, são dedutíveis) e as despesas de representação
 - ♦ quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis
 - ♦ dedutível na proporção de 50%
se para necessidades directas 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

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 objecto da actividade 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 carácter agrícola, comercial ou industrial
- ▶ ou, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de 9 lugares, com inclusão do condutor

Artº 21, nº 1, b), CIVA

Não confere direito à dedução o IVA suportado nas despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, excepto ...

IVA dedutível na proporção de 50%

- ▶ Gasóleo
- ▶ 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
- ▶ Tractores com emprego agrícola
- ▶ Veículos de transporte de mercadorias com peso > 3.500 Kgs

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

Exemplo

O sujeito passivo A, sabendo que o preço da mercadoria X iria ter uma subida acentuada no mês de Fevereiro, adquiriu em Janeiro mercadorias no valor de 20.000 €, sujeitas à taxa de 21%

No mesmo mês vendeu mercadorias Y no valor de 12.000 € e mercadorias X no valor de 3.000 €, umas e outras sujeitas àquela mesma taxa

Em Fevereiro adquiriu mercadorias Y por 7.000 € e vendeu mercadorias X e mercadorias Y, por 6.000 € e 5.000 €, respectivamente

A taxa de tributação manteve-se

De acordo com os dados expostos, viria para cada um dos períodos fiscais em referência:

Janeiro:		IVA Liquidado	$12.000 \times 21\%$	2.520
			$3.000 \times 21\%$	630
		IVA Dedutível	$20.000 \times 21\%$	4.200
		IVA a recuperar	$3.150 - 4.200$	-1.050
Fevereiro:		IVA Liquidado	$6.000 \times 21\%$	1.260
			$5.000 \times 21\%$	1.050
		IVA Dedutível	$7.000 \times 21\%$	1.470
		IVA a recuperar	$2.310 - 1.470$	840

O apuramento do imposto no mês de Fevereiro traduz-se numa obrigação de entrega de 840 €

No entanto, e porque das operações do mês anterior tinha resultado um crédito de IVA de 1.050 €

- o sujeito passivo compensará o valor do débito de Fevereiro, reportando, ainda, o excesso no valor de 210 € ($1.050 - 840$), para o(s) período(s) de imposto seguinte(s)

Se é certo que a via do reporte do crédito de imposto para períodos futuros dá resposta adequada a um elevado número de situações, noutras assim não sucederá, pelo que foi necessário encontrar outro tipo de soluções

Pense-se, por exemplo

- nos casos em que a natureza da actividade exercida conduz a que o sujeito passivo se encontre habitualmente numa posição credora face aos cofres públicos
- naqueles em que o sujeito passivo cessa a sua actividade encontrando-se em crédito de imposto
- e quando, por força de certos investimentos (de instalação ou de expansão), os valores a recuperar do Estado sejam de montante muito expressivo e a poderem causar acentuadas dificuldades financeiras caso não sejam atempadamente restituídos

Se a recepção dos documentos tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, poderá a dedução efectuar-se, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar (artº 22, nº 3, CIVA)

Também as despesas com viaturas ligeiras de turismo, combustíveis, transporte, viagens, alimentação e estadia, concederão direito a dedução do IVA nelas suportado quando forem efectuadas por um sujeito passivo agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, na condição de serem debitadas a este terceiro com vista à obtenção do respectivo reembolso

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

Reembolso de IVA

Direito à dedução do IVA (artº 22, CIVA)

► Dedução do IVA suportado: dedutível ao IVA liquidado em determinado período (mensal ou trimestral)

- ♦ IVA a favor do SP (crédito de IVA), reporte a períodos seguintes
- ♦ ou solicitação do reembolso

Após 12 meses em crédito e superior a 249,40 € (50.000\$)

► poderá ser solicitado reembolso

Antes dos 12 meses

► cessação ou mudança de regime (> 25 €)

- ♦ quando o sujeito passivo passar a praticar operações exclusivamente isentas
- ♦ quando o sujeito passivo mudar para o regime especial de isenção ou para o regime especial dos pequenos retalhistas

► se exceder $25 \times \$MN$ (arredondado para a centena de milhar inferior)

- ♦ 2006: $25 \times 385,90 = 9.647,5 \text{ €}$ $\longrightarrow$ 9.600 €
- ♦ 2007: $25 \times 403 = 10.075 \text{ €}$ $\longrightarrow$ 10.000 €

Este montante passa a metade, se:

► 6 primeiros meses do início da actividade

► investimento com recurso ao crédito

- ♦ 2006: 4.800 €
- ♦ 2007: 5.000 €

Reembolso > 1.000 €

A DGCI pode exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada (1 ano)

► Reembolsos a efectuar pela DGCI até ao 3º mês após apresentação do pedido

- ♦ findo este prazo, e quando o atraso for imputável à administração fiscal, poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artº 61, CPPT

► 30 dias, quando o crédito de IVA resulte de operações isentas com direito a dedução (exportações e transmissões intracomunitárias), e desde que estas representem, pelo menos, 75% do valor total das transmissões de bens e prestações de serviços do respectivo período fiscal

Formalismos

► Despacho Normativo 342/93, de 30.10

► Despacho Normativo 470/94, de 06.07

Restituição do IVA nas aquisições de bens e serviços

- Forças armadas e segurança e associações e corporações de bombeiros (DL 113/90, de 5 de Abril)
- Missões diplomáticas e seus agentes (DL 143/86, de 16 de Junho)
- Igrejas e comunidades religiosas radicadas no País e instituições particulares de solidariedade social (DL 20/90, de 13 de Janeiro e DL 238/2006, de 20 de Dezembro)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

Reembolso de IVA

Condições a observar:

- ▶ apresentação da declaração periódica onde é solicitado o reembolso, dentro do prazo legal
- ▶ remessa dos documentos exigidos no Despacho Normativo 342/93, de 30 de Outubro, com as alterações do Despacho Normativo nº 470/94, de 6 de Julho
- ▶ apresentação de garantia bancária, quando for caso disso, ou documentos alternativos de acordo com o nº 6 do citado Despacho Normativo
- ▶ não estarem em falta declarações de períodos anteriores

Garantia

A garantia a apresentar, quando for caso disso, deverá ser constituída a favor da DGCI, mediante fiança bancária, seguro-caução ou depósito bancário; no caso de depósito bancário, este deverá ser feito em qualquer instituição legalmente autorizada, à ordem do director de Serviços de Reembolsos do IVA

O documento de garantia deverá conter:

- ▶ identificação do autor do pedido de reembolso
- ▶ cláusula através da qual o fiador se obriga como principal pagador e renuncia ao benefício da excussão

A garantia será libertada quando se tenha concluído que o quantitativo não foi indevidamente reembolsado e se verifique não haver falta de imposto em relação a outros períodos

Exemplo

O sujeito passivo A entrou em crédito de IVA no montante de 300 €, em Janeiro de 2006

De acordo com as declarações periódicas de IVA enviadas aos Serviços do IVA durante o ano de 2006, sempre se manteve em crédito de imposto com valores variáveis entre um mínimo de 250 € e um máximo de 350 €

Se constatar, no mês de Janeiro de 2007, a existência de um crédito de IVA de 280 €, estarão reunidas as condições para pedir o respectivo reembolso

Se admitirmos no exemplo apresentado, que em determinado período fiscal, por exemplo em Agosto de 2006, a quantia em crédito de IVA foi inferior a 249,40 €, a contagem anterior seria interrompida naquele mês, e só a partir do mês de Setembro de 2006 se iniciará nova contagem, se caso disso

Note-se que, independentemente do valor do crédito do sujeito passivo, nem sempre se justificará que solicite na sua declaração periódica de IVA o respectivo reembolso

De facto, se no período fiscal seguinte a situação se inverter, ou seja, se fica numa posição devedora perante os cofres do Estado, poderá resultar financeiramente mais vantajoso pedir o reporte do crédito em vez de solicitar a respectiva restituição

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

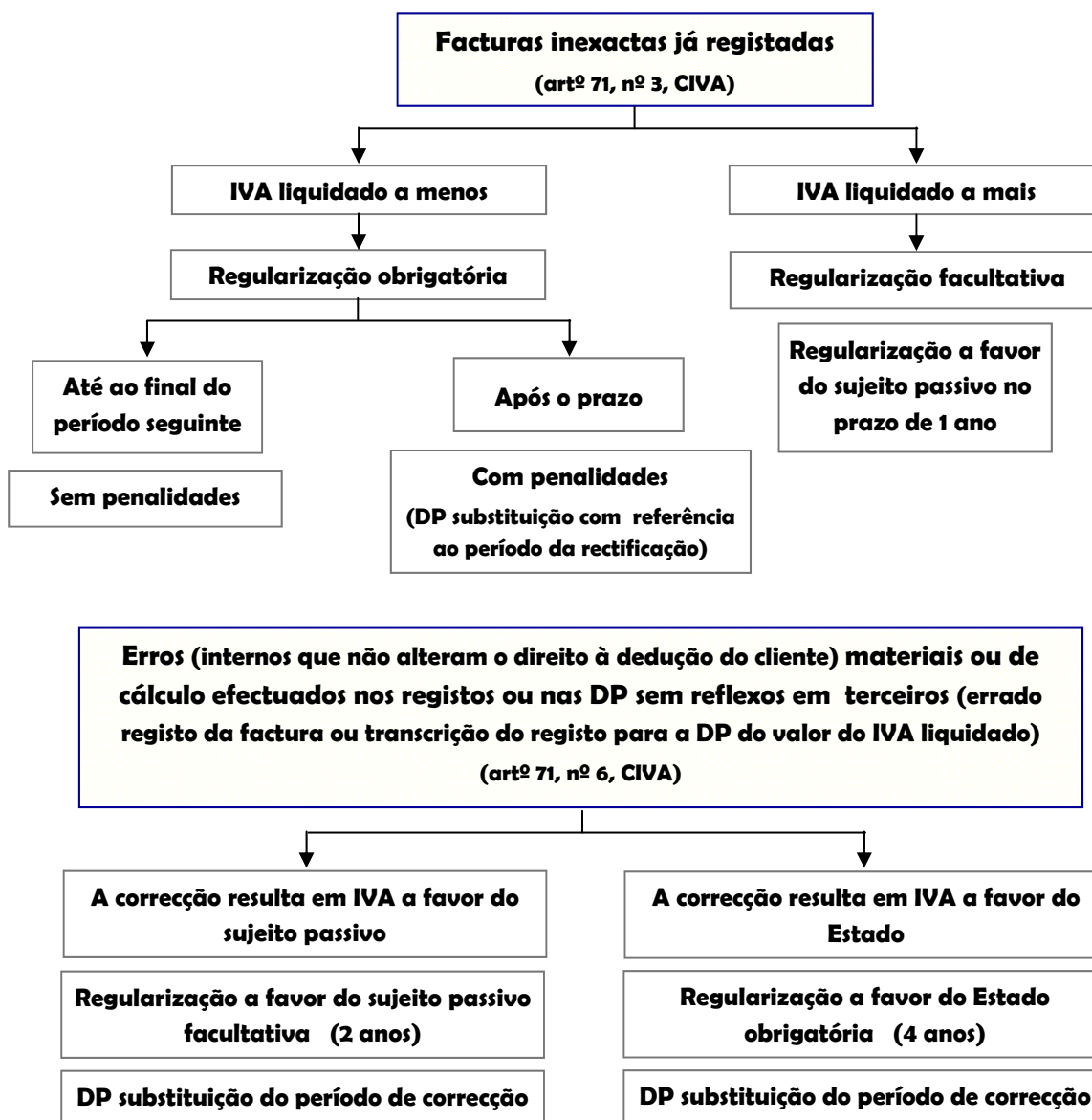
9. O direito à dedução do IVA

O IVA e as regularizações

Regularizações do IVA (artº 71, CIVA)

- obrigatoriedade da emissão de documento equivalente aquando da rectificação da base tributável ou imposto (nota crédito/débito) (artº 71, nº 1, CIVA)
- devolução mercadorias, concessão de abatimentos; descontos (fora da factura) (artº 71, nº 2, CIVA)
 - ♦ anulação da liquidação/redução valor tributável (invalidade, resolução, rescisão ou redução contrato)
 - ♦ regularização (facultativa) a favor do sujeito passivo 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 71, nº 4, CIVA) tomou conhecimento da rectificação (artº 71, nº 5, CIVA)



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

O IVA e os créditos incobráveis

Dedução do IVA contido em créditos incobráveis (artº 71, nº 8 a 13, 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)

▶ 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, uma vez a sentença tenha transitado em julgado

Fica o S.P. obrigado a entregar o IVA ao Estado resultante da eventual recuperação, total ou parcial, dos créditos no período de imposto 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:

▶ Valor do crédito ≤ 750 € (IVA incluído)

- ♦ mora do pagamento > 6 meses
- ♦ a devedor particular ou S.P. 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 acção de condenação (tribunal 1ª instância)
- ♦ e devedor particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução

▶ créditos < 6.000 € (IVA incluído)

- ♦ devedor sujeito passivo com direito a dedução
- ♦ e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução
- ♦ e o devedor tenha sido citado editalmente

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

O IVA e os créditos incobráveis

Dedução do IVA contido em créditos incobráveis (artº 71, nº 8 a 13, CIVA)

Meios de prova em matéria de créditos incobráveis para efeitos do IVA

Certificação por Revisor Oficial de Contas

O valor global dos créditos, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas

A certificação por revisor oficial de contas deve ser efectuada por cada um dos períodos em que foi feita a regularização e até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo

Registo informático de execuções:

- ▶ contém o rol dos processos cíveis e laborais de execução e dos processos especiais de falência, criado com o novo regime da acção executiva
- ▶ regulado pelo DL 201/2003, de 10 de Setembro, que regulamenta o registo informático de execuções previsto no Código de Processo Civil
- ▶ o artº 45, do OE 2006, vem aditar ao artº 6, nº 2, do DL 201/2003, prevendo a legitimidade para consultar o registo informático a quem pretenda a certificação da demonstração da natureza incobrável de créditos resultantes de incumprimento contratual

Deverão ser objecto de certificação por um revisor oficial de contas:

- ▶ o valor global dos créditos referidos no artº 71, nº 9, CIVA
- ▶ o valor global do IVA a deduzir
- ▶ a realização de diligências de cobrança por parte do credor
- ▶ o insucesso total ou parcial de tais diligências

Estes documentos, certificados e comunicações deverão integrar o dossier fiscal

Por cada período de imposto e até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo

Casos artº 71, nº 8 e nº 9, d), CIVA

- ▶ comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto
- ▶ a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de rectificação da dedução inicialmente efectuada

Caso se verifique a recuperação dos créditos, total ou parcialmente

- ▶ os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto, no período em que se verificar o seu recebimento

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. O direito à dedução do IVA

Transmissão de bens do activo imobilizado

Sujeição a IVA

- ▶ A transmissão de bens do activo imobilizado encontra-se sujeita a tributação
- ▶ No entanto, haverá lugar à isenção no caso de:
 - ♦ transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, quando não tenham sido objecto do direito à dedução (art.º 9, n.º 33, CIVA);
 - ♦ bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do art.º 21, n.º 1, CIVA (art.º 9, n.º 33, CIVA)
 - ♦ bens cuja aquisição tenha sido anterior a 1 de Janeiro de 1986 e tenham sido tributados em imposto de transacções ou imposto sobre a venda de veículos automóveis, que não tenha sido desagravado nos termos do DL 351/85, de 26 de Agosto
 - ♦ bens objecto de exportação ou transmissão intracomunitária (art.º 14, CIVA e RITI)
- ▶ Excepcionalmente, as transmissões de bens do activo imobilizado, conjuntamente com outros bens que se encontrem integrados na totalidade de um património ou numa parte dele que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do IVA, conforme art.º 3, n.º 4, CIVA, sem prejuízo da limitação imposta no n.º 5, não são sujeitas a IVA

Acto isolado (dedução do IVA suportado)

- ▶ Quanto à dedução do IVA, o art.º 19, n.º 1, CIVA, define o que pode ser objecto de dedução, que, regra geral, corresponde a todo o IVA suportado pelo sujeito passivo, sendo pressuposto essencial que esse IVA tenha sido suportado na aquisição de bens ou serviços, que contribuam para a realização de operações tributáveis (art.º 20, CIVA)
 - ♦ contudo, deverão ter-se sempre presentes as situações previstas no art.º 21, CIVA, que, por força do mesmo, se encontram excluídas do direito à dedução
- ▶ Estabelece ainda o art.º 19, n.º 2, CIVA, um condicionalismo essencial, de ordem formal, isto é, só confere direito à dedução o IVA mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados sob forma legal os documentos que contêm os requisitos do art.º 35, n.º 5, CIVA, conjugado com o art.º 5, do DL 198/90, de 19 de Junho
- ▶ Face ao exposto, conclui-se que num acto isolado se pode exercer o direito à dedução, desde que verificados todos os condicionalismos previstos no art.º 19 e seguintes, CIVA

O pagamento e restantes obrigações nas importações (art.º 26 a 52, CIVA)

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 respectivo diferimento pelos períodos constantes do art.º 27, n.º 3, CIVA

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Prorata e afectação real (artº 23, CIVA)

Actividades isentas sem direito a dedução + actividades sujeitas

Parte do IVA suportado não é dedutível

► IVA suportado

- ♦ dedutível na % correspondente ao montante anual das vendas ou serviços prestados que dêem lugar a dedução
- ♦ Método do prorata

► opção:

- ♦ afectação real
- ♦ contabilidade preparada para o efeito

O método da percentagem de dedução (prorata) destina-se a repartir o IVA suportado a montante pelas actividades que conferem ou não direito a dedução, sempre que, por um motivo ou outro, não é utilizado o método da afectação 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 afectação 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 as aquisições destinadas a operações que não conferem esse direito

Método que mais se coaduna com as situações de facto

Um dos problemas que a aplicação do método da afectação real levanta é o da dedução do IVA contido nos denominados “custos comuns”, ou seja, daqueles custos que contribuem simultaneamente para os dois sectores antes referidos

Nestes casos, deverá o IVA suportado com tais custos ser deduzido mediante a aplicação de uma percentagem, calculada em função do destino ou afectação dos mesmos (prorata específico)

Quando se trate de custos comuns e não haja possibilidade prática de determinar a que sector(es) dizem respeito, aplicar-se-á o prorata geral da actividade do sujeito passivo

Associada a ambos os métodos está a ideia de que os custos específicos deverão sempre ser imputados ao sector a que digam respeito

Do exposto resulta que um sujeito passivo misto que utilize o método da afectação real, poderá aplicar um ou mais prorata específicos, de acordo com a natureza e o destino dos custos comuns dentro da sua actividade

Este método funciona contabilisticamente como se fossem criados dois sectores distintos

Em alguns dos inputs necessários à actividade desenvolvida nem sempre é possível fazer uma tal distinção fruto do facto de poderem ser utilizados em ambos os sectores

A solução será deduzir o IVA suportado em tais inputs de acordo com a percentagem, resultante da respectiva utilização, e que se mostre mais razoável na situação concreta

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Prorata e afectação real

Sujeitos passivos mistos

- ▶ constituem sujeitos passivos mistos aqueles que simultaneamente pratiquem, operações tributáveis que conferem direito a dedução e operações isentas (ou não sujeitas) que não conferem direito a dedução
- ▶ tais contribuintes apenas podem exercer o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução, isto é, às operações tributáveis

Regra:

- ▶ só confere direito a dedução o IVA suportado para a realização de operações tributáveis
- ▶ o IVA suportado visando a realização de operações isentas - isenções simples (artº 9 e artº 53) ou não sujeitas (Estado), não será dedutível

Excepção:

- ▶ operações elencadas no artº 20, nº 1, b), CIVA (isenções completas a referir no campo 8 da Declaração Periódica do IVA)

Os sujeitos passivos mistos deparam-se assim perante uma dedução parcial do IVA suportado, para o qual existem dois métodos para determinar o IVA dedutível e o IVA não dedutível

Existem 2 métodos:

- ▶ o método do prorata (regra geral) (artº 23, nº 4 e seguintes, CIVA)
- ▶ o método da afectação real (artº 23, nº 2 e 3, CIVA)

Método do prorata

- ▶ aplicável quando pela natureza da actividade exercida, os inputs/custos suportados são utilizados indistintamente em actividades tributadas e não tributadas
- ▶ o IVA suportado nas aquisições (imobilizado, existências e outros bens e serviços) é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações (activas) 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 efectuar, indistintamente:

- ▶ operações tributadas (com direito à dedução)
- ▶ operações isentas (isenções simples que não conferem o direito à dedução)

Determinação do direito à dedução:

Método da percentagem de dedução (prorata)

- ▶ geral

Método da afectação real

- ▶ por opção do sujeito passivo
- ▶ por imposição da Administração Tributária

Os dois métodos em simultâneo

- ▶ despesas comuns

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

O método da afectação real

Exemplo

O sujeito passivo A utiliza na sua empresa o método da afectação real, tendo adquirido uma máquina industrial por 10.000 € com mais 2.100 € 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 1.050 €, considerando em consequência que o custo de aquisição da máquina foi de 11.050 € (onerado pois com o valor do IVA que não pode ser deduzido e que, como tal, se deve considerar custo de aquisição)

Os sujeitos passivos que pretendam utilizar o método de afectação real deverão comunicar previamente o facto à DGCI, a qual poderá impor algumas 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 àquela Direcção Geral de obrigar o sujeito passivo a adoptar o método de afectação real, designadamente se exercer actividades económicas diferenciadas, e em que a utilização do prorata possa ser sinónimo de distorções de tributação

Método de afectação obrigatório

De harmonia com o artº 23, nº 3, CIVA, a Administração Fiscal tem a possibilidade de tornar obrigatório o método da afectação real:

- ▶ quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas
- ▶ quando a aplicação do método do prorata conduza a distorções significativas na tributação

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 prorata das actividades imobiliárias (Ofício-Circulado 79713, de 18/07/1989 – DSIIVA)

Nos termos do artº 23, nº 3, b), CIVA (distorções significativas na tributação), é obrigatória, a partir de 1 de Janeiro de 1990, a afectação real dos bens e serviços utilizados

Relativamente aos bens e serviços cuja afectação for totalmente impossível de concretizar

- ▶ deverá a dedução do imposto ser efectuada 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 DGCI

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Método de afectação obrigatório (Empresas de Construção Civil)

Empresas de construção que exercem simultaneamente

- ▶ actividade sujeita ao regime geral (liquida IVA e deduz)
- ▶ e actividade isenta (não liquida IVA e não deduz)

Exemplo

Uma empresa de construção civil que faz a afectação real das actividades:

- ▶ Empreitadas - sector sujeito
- ▶ Construção de imóvel próprio para venda - sector isento, e - armazém de materiais de construção - sector sujeito; deve liquidar IVA quanto a todas as saídas de materiais de construção do armazém para o imóvel a construir para venda

Algumas empresas em afectação real adquirem alguns bens e serviços cuja utilização é comum aos diversos sectores de actividade, pelo que não poderá deixar de ser aplicado ao IVA contido nessas aquisições um "prorata" ou percentagem de dedução

- ▶ deverão estas empresas apresentar uma declaração de alterações indicando o "prorata" provisório aplicável às aquisições cuja aplicação é comum a sectores e sujeitos isentos

Método de afectação obrigatório

Refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados

Isentas de IVA, as refeições fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados (artº 9, nº 40, 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

Empresas com montantes de refeições aos empregados vêm, face ao artº 23, nº 8, CIVA

- ▶ pelo seu elevado volume de negócios e utilizando o método do prorata (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 prorata inferior

A partir de 1 de Janeiro de 1990

- ▶ obrigatória a utilização do método de afectação real por parte de todos os sujeitos passivos que, não exercendo a título principal uma actividade do sector de restauração e hotelaria (Código CAE 63)
- ▶ forneçam refeições isentas nos termos do artº 9, nº 40, CIVA, e em relação às quais não foi exercida a renúncia

Custos comuns

- ▶ complicação com aquisições comuns ao sector tributado e ao sector isento
- ▶ neste caso, a empresa deve utilizar um prorata específico, que melhor reflecta a utilização dos inputs considerados

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**10. Direito à dedução parcial do IVA****Método da percentagem de dedução (prorata)**

Este é o 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 efectuar a separação real dos inputs comuns, principalmente quando não se trata de actividades económicas distintas

Pelo que estabelece o artº 23, nº 4, CIVA, o prorata resulta de uma fracção

$$\% \text{ do prorata} = \frac{\text{Vendas/Serviços sujeitos (líquido de IVA)}}{\text{Vendas/Serviços/Outras sujeitos/não sujeitos/isentos}}$$

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)

excepto

- ▶ transmissão de bens do activo imobilizado
- ▶ operações imobiliárias com carácter acessório
- ▶ operações financeiras
- ▶ subsídios de equipamento não tributados

O quociente da fracção é arredondado para a centésima superior:

- ▶ exemplo: 0,84569 será arredondado para 0.85, ou seja, 85% (artº 23, nº 8, CIVA)

A percentagem de dedução a aplicar anualmente

- ▶ calculada provisoriamente com base no montante das operações efectuadas no ano anterior
- ▶ procedendo-se no fim do ano a que a mesma se refere à respectiva regularização
- ▶ a qual deverá constar da última declaração do período a que respeita

Ano em que os sujeitos passivos iniciem ou alterem a actividade

- ▶ a dedução (prorata provisório) poderá ser efectuada com base numa percentagem estimada
- ▶ a qual deverá constar nas declarações de início ou de alterações do artº 30 e 31, CIVA

Findo esse ano haverá lugar à regularização a efectuar (artº 23, nº 6 e 7, CIVA)

Regularização geral (artº 23, CIVA)

- ▶ o prorata definitivo do ano $n - 1$ será o prorata a ser utilizado, provisoriamente, durante o ano n
- ▶ no final do ano n estaremos em condições de calcular o prorata efectivo desse ano
- ▶ a diferença, do prorata de n para $n - 1$, se positivo, constituirá uma regularização a favor do sujeito passivo (campo 40 da declaração periódica)
- ▶ a diferença, do prorata de n para $n - 1$, se negativa, constituirá uma regularização a favor do Estado (campo 41 da declaração periódica)

As regularizações deverão constar da última DP do período a que respeita (artº 23, nº 6, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Método da percentagem de dedução (prorata)

Regularização geral (artº 23, CIVA)

Normalmente associa-se a esta situação a utilização da conta “2431 - IVA - Suportado”

- essa utilização não é imprescindível
 - de harmonia com as notas explicativas do POC à referida conta, a mesma é de uso facultativo
- Pode-se registar nesta conta o valor do IVA que seja repercutido pelos fornecedores de bens e serviços
- De seguida, credita-se esta conta por contrapartida das respectivas subcontas de 2432 e/ou, quanto às parcelas de IVA não dedutível, por contrapartida das contas das respectivas aquisições ou da 6312, quando for caso disso, nomeadamente por dificuldade de imputação a custos específicos

Mesmo utilizando a conta 2431, apenas deve aí ser incluído o IVA que seja susceptível de ser deduzido face aos condicionalismos dos artº 19 a 22, CIVA

- o IVA suportado com a realização de despesas de representação deve ser contabilizado directamente na conta 62221, por estar excluído do direito à dedução pelo artº 21, nº 1, d), CIVA
- o gasóleo, e situações em que, segundo o artº 21, nº 1, b), CIVA, o IVA seja dedutível apenas na proporção de 50%, somente 50% desse imposto deverá passar pela conta 2431

Não se procedendo assim, haverá, no final do ano, grandes dificuldades no cálculo da regularização exigida pelo artº 23, nº 6, CIVA

Apenas o IVA que seja dedutível, pelas regras gerais do artº 19 a 22, CIVA, está sujeito a prorata e, portanto, a regularização no final do exercício, pelo que, fazer passar pela conta 2431 valores excluídos totalmente do direito à dedução, será criar obstáculos ao cálculo da aludida regularização

Exemplo

Método do prorata: dados do exercício de 2006

Vendas	Valor	IVA
Bens à taxa de 5%	50.000	2.500
Bens à taxa de 21%	60.000	12.600
Bens isentos (artº 9)	40.000	
Exportações	80.000	
Bens de equipamento (21%)	5.000	1.050
Subsídio recebido (IVA 21%)	10.000	2.100
Total liquidado	245.000	18.250
Compras		
Mercadorias à taxa de 5%	30.000	1.500
Mercadorias à taxa de 21%	40.000	8.400
Outros bens e serviços (21%)	10.000	2.100
Imobilizado à taxa de 21%	60.000	12.600
Total suportado	140.000	24.600

Pressuposto:

- o prorata definitivo de 2005 foi de 80 %

IVA deduzido durante o ano 2006:

- Mercadorias (5%): $1.500 \times 80\% = 1.200$
- Mercadorias (21%): $8.400 \times 80\% = 6.720$
- Outros bens e serviços: $2.100 \times 80\% = 1.680$
- Imobilizado (21%): $12.600 \times 80\% = 10.080$
- Total: $24.600 \times 80\% = 19.680 \text{ €}$

Prorata definitivo para 2006:

$$\frac{50.000 + 60.000 + 80.000 + 10.000}{50.000 + 60.000 + 40.000 + 80.000 + 10.000} = 0,833 \approx 84\%$$

Regularização:

IVA suportado = 24.600

IVA deduzido (% provisória) = $24.600 \times 80\% = 19.680$

IVA dedutível (% definitiva) = $24.600 \times 84\% = 20.664$

IVA regularização a favor da empresa:

- $20.664 - 19.680 = 984 \text{ €}$

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Método da percentagem de dedução (prorata)

Regularizações do IVA deduzido (artº 23, nº 6, CIVA)

No ano da dedução

- Deduz no acto, pela % provisória

No final do ano

- regulariza a diferença entre a % definitiva e a % provisória
 - ♦ se % definitiva > % provisória, a favor da empresa
 - ♦ se % definitiva < % provisória, a favor do Estado
 - ♦ DP do último período do ano

Regularização anual por cálculo do prorata definitivo

Exemplo

O sujeito passivo A iniciou a sua actividade no ano de 2006, tendo indicado como prorata “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	Valor líquido	IVA Suportado (taxa 21%)	IVA Dedutível (Prorata 75%)
Compra de mercadorias	300.000	63.000	47.250
Equipamento industrial	10.000	2.100	1.575
Viatura ligeira de turismo	3.000	630	-
Fornecimentos e serviços externos	8.000	1.680	1.260
Total	321.000	67.410	50.085

Se no fim do ano pressupusermos que durante o ano as operações activas foram:

Operações	Valor líquido	IVA Liquidado (taxa 21%)
Venda de mercadorias no mercado nacional	350.000	73.500
Venda de máquina industrial	2.000	420
Venda de mercadorias no mercado externo	200.000	-
Prestação de serviços	70.000	Isenção simples

teremos como valor definitivo do prorata para o exercício de 2006

$$\text{Prorata definitivo} = \frac{350.000 + 200.000}{350.000 + 200.000 + 70.000} = 0,887 = 89\%$$

Como o prorata definitivo de dedução (89%) é superior ao utilizado provisoriamente durante o ano (75%), haverá lugar a uma regularização a favor do sujeito passivo na importância de 9.349,2

$$\text{► } (67.410 - 630) \times 89\% - (67.410 - 630) \times 75\% = 66.780 \times (89\% - 75\%) = 9.349,20 \text{ €}$$

O sujeito passivo deverá entregar durante o ano a quantia de 14.485,80 € resultante da diferença entre o IVA que liquidou naquele exercício, 73.920 € e o que pode efectivamente deduzir, 59.434,20 €

Durante o ano de 2007 o sujeito passivo utilizará provisoriamente o prorata de 89%, e efectuará no fim do ano o cálculo do prorata definitivo e os acertos a que houver lugar

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Regularizações anuais por variações dos prorata definitivos

Além da regularização geral na sequência do cálculo do prorata definitivo, os sujeitos passivos parciais têm ainda de efectuar as regularizações decorrentes de variações ulteriores do prorata. Enquanto as primeiras se aplicam à generalidade dos bens e serviços, as segundas são específicas dos bens do activo imobilizado.

Regularizações específicas do imobilizado (artº 24, CIVA)

- ▶ os bens do activo imobilizado encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no artº 24, CIVA, por um período de 5 ou 20 anos, consoante se trate respectivamente de bens móveis ou imóveis, independentemente das respectivas taxas de amortização praticadas
 - ♦ nota: 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 efectuada se:
 - ♦ entre o prorata 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 activo imobilizado é inferior a 249,40 €
 - ♦ o período de vida útil (determinado nos termos do DR 2/90) é inferior a cinco anos

Embora abrangidos pela regularização geral do prorata provisório

- ▶ os bens do activo imobilizado encontram-se ainda sujeitos às regularizações anuais previstas no artº 24, CIVA
 - ♦ por um período de 5 anos, para bens móveis
 - ♦ por um período de 20 anos, para bens imóveis

Regularizações em bens não imóveis do activo imobilizado

Ano de aquisição:

- ▶ deduz pelo prorata provisório do ano
- ▶ no final do ano, acerto definitivo

Ano de utilização e 4 anos seguintes:

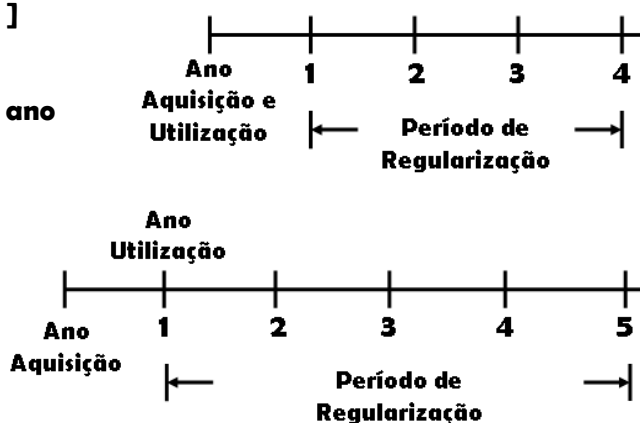
- ▶ [prorata do ano – prorata do ano de aquisição]

Se esta diferença for $\geq 5\%$

- ▶ 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 < 249,40 € (50.000\$) ou bens cuja vida útil < 5 anos (DR 2/90)



Regularizações anuais por variação de proratas definitivos

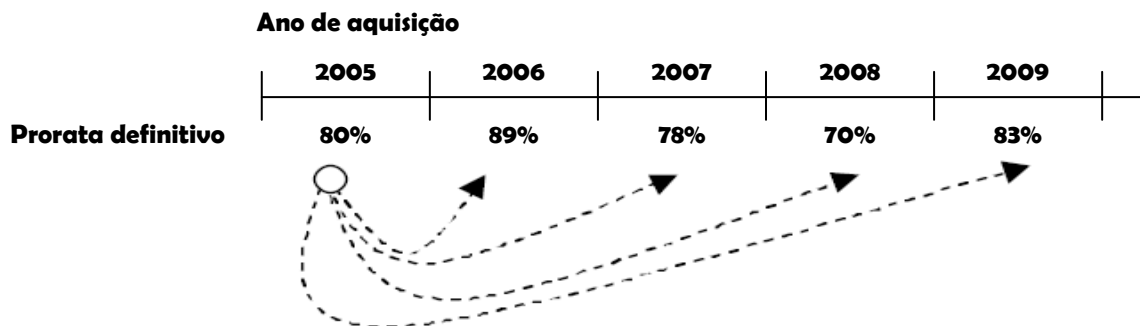
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Regularizações em bens não imóveis do activo imobilizado

Exemplo

Bem adquirido em 2005 por 10.000 € + IVA suportado de 2.100 €



Regularizações específicas do imobilizado (artº 24, CIVA)

Ano 2006

$$\frac{(2.100 \times 89\%) - (2.100 \times 80\%)}{5} = \frac{1.869 - 1.680}{5} = 37,80 \text{ €}$$

Regularização a favor da Empresa

Ano 2007:

Não há lugar a qualquer regularização

Diferença dos proratas inferior a 5% (2%)

Ano 2008:

$$\frac{(2.100 \times 70\%) - (2.100 \times 80\%)}{5} = \frac{1.470 - 1.680}{5} = -42,00 \text{ €}$$

Regularização a favor do Estado

Ano 2009:

Não há lugar a qualquer regularização

Diferença dos proratas inferior a 5% (3%)

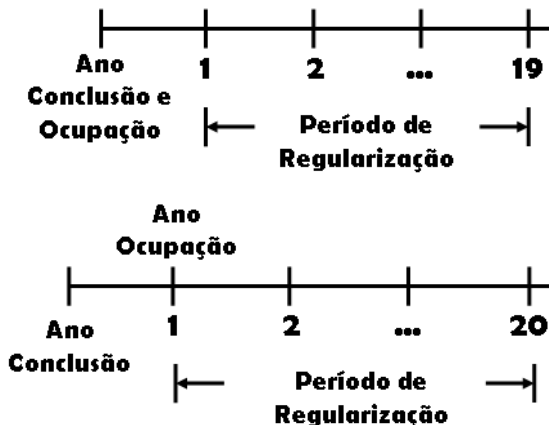
Regularizações em despesas de investimento em imóveis

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
- ♦ (DL 31/2001, de 8 de Fevereiro, passou de 10 para 20 anos, em vigor a partir de 13 de Fevereiro de 2001)



Regularizações anuais por variação de proratas definitivos

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Transmissão de bens do activo imobilizado durante o período de regularização

As transmissões de bens do activo imobilizado

- ▶ estão sujeitas a IVA, sendo este imposto calculado segundo as regras gerais
- ▶ ou beneficiam da isenção consignada no artº 9, nº 33, CIVA
- ▶ ou beneficiam da não sujeição do artº 3, nº 4, CIVA

Artº 24, nº 5, CIVA

A isenção do artº 9, nº 33, CIVA, verifica-se apenas nos casos em que ocorra qualquer das seguintes circunstâncias (Ofício-circulado 62.326, de 15.07.1987, do SIVA):

- ▶ bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, quando não tenham sido objecto do direito à dedução
- ▶ bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, CIVA, bem como imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento

Bens não imóveis

- ▶ regulariza de uma vez, pelo período ainda não decorrido
- ▶ considera-se que os bens estão afectos a actividade sujeita
- ▶ prorata = 100%

Bens imóveis

- ▶ transmissão isenta pelo artº 9, nº 31, CIVA
- ▶ considera-se bens afectos a actividade isenta
- ▶ prorata = 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 actividade, imposição legal, não renovação de opção ...)
 - ◆ ou imóvel passe a ser objecto de locação isenta pelo artº 9, nº 30, 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Investimentos financeiros em imóveis

- ▶ as transmissões de terrenos e recursos naturais (conta 4141) e de edifícios e outras construções (conta 4142) constituem operações sujeitas a IMT, sendo aplicável a isenção do artº 9, nº 31, CIVA
- ▶ no entanto, o alienante pode ter deduzido IVA na aquisição de tais bens
 - ♦ caso de terem sido construídos pelo próprio para o seu imobilizado ou terem sido adquiridos a terceiros com renúncia à isenção prevista no artº 12, nº 5, CIVA
 - ♦ para serem destinados à realização de operações sujeitas a IVA, ou para serem destinados a rendimento, mas, neste último caso, apenas 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 pelo artº 24, nº 2, CIVA, constituído pelo ano de ocupação do bem e pelos 9 ou 19 anos civis posteriores, implicará a regularização das deduções efectuadas, calculada em função do número de anos que ainda falta decorrer até ao fim desse período (artº 24, nº 5, CIVA)
 - ♦ ressalva-se a hipótese dos bens serem alienados com renúncia à isenção do artº 12, nº 5, CIVA
 - ♦ neste caso, ao valor de alienação do imóvel terá de ser acrescido o IVA que lhe corresponder, mas não terá de ser efectuada a regularização antes referida
- ▶ Outros investimentos financeiros
 - ♦ as alienações de outros investimentos financeiros, que não sejam investimentos em imóveis, constituirão, normalmente, operações isentas de IVA, nos termos do artº 9, nº 28, CIVA

Transmissões de viaturas que integrem o imobilizado das empresas:

- ▶ transmitente adquiriu a viatura em estado de novo e a mesma esteve excluída do direito à dedução porque foi afectada a um sector de actividade isento
- ▶ transmitente adquiriu a viatura em estado de novo e a mesma esteve excluída do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, a), CIVA, por ser uma viatura de turismo
 - ♦ não terão de liquidar IVA pela sua alienação, pois está isenta pelo artº 9, nº 33, CIVA
- ▶ transmitente adquiriu a viatura, em estado de novo ou de uso, e o IVA suportado na aquisição, evidenciado na respectiva factura de compra, é dedutível, por estar em causa uma viatura ligeira não qualificada como de “turismo” pelo artº 21, nº 1, a), CIVA
 - ♦ terá de liquidar IVA nos termos gerais quando a alienar
- ▶ transmitente 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 33, CIVA, quer porque a adquiriu a um particular
 - ♦ terá de liquidar IVA quando a transmitir
- ▶ transmitente adquiriu a viatura em segunda mão a negociante do ramo, que efectuou a liquidação do IVA de conformidade com o regime estabelecido no DL 199/96, de 18 de Outubro (anterior o DL 504-G/85, de 30.12), mas não pôde deduzir o IVA que onerou o preço de compra, por não ter sido devidamente evidenciado na factura
 - ♦ quando proceder à venda dessa viatura terá de liquidar IVA nos termos gerais

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Regularizações a efectuar, nos termos do artº 24, nº 5, CIVA

Ocorrendo a transmissão de um bem de investimento durante o período de regularização, poderá ter de ser feita uma correcção das deduções efectuadas, para mais ou para menos

Se a transmissão for sujeita a IVA e dele não isenta, a regularização terá de ser feita por uma só vez, ficcionando-se a afectação do bem a uma actividade totalmente tributável até ao fim do período de regularização

- ▶ neste caso, se no ano da aquisição o IVA suportado tiver sido deduzido na totalidade, não há qualquer regularização a efectuar
- ▶ se, pelo contrário, a dedução tiver tido lugar segundo um prorata inferior a 100%, o transmitente terá direito a uma regularização a seu favor

Todavia, a transmissão de bens de investimento pode ser isenta de imposto

- ▶ tal poderá suceder por o bem não ter originado qualquer direito à dedução, devido ao facto de ter sido afecto exclusivamente a uma actividade isenta, ou por virtude de a aquisição ou afectação terem sido feitas com exclusão do direito à dedução nos termos do artº 21, nº 1, CIVA
- ▶ nestes casos, a ulterior transmissão dos bens beneficia da isenção do artº 9, nº 33, CIVA
- ▶ nestas situações não haverá qualquer regularização a fazer, uma vez que se supõe que, até final do período de regularização, os bens continuarão afectos a uma actividade isenta

A transmissão pode, no entanto, beneficiar da isenção estabelecida no artº 9, nº 31, CIVA, por cair dentro do campo de incidência do IMT

- ▶ se opção pelo IVA na aquisição, há que regularizar as deduções efectuadas, considerando-se que o imóvel estará afecto a uma actividade isenta até final do período de regularização

Aplicação do artº 24 e do artº 25, CIVA, a qualquer entidade

Apesar de normalmente se associar 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 efectuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido:

- ▶ considerando-se que tais bens estão afectos a uma actividade 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 31 e 33, CIVA

- ▶ considera-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, devendo efectuar-se a respectiva regularização

Imobilizações incorpóreas

- ▶ as alienações de imobilizado incorpóreo efectuadas por sujeitos passivos de IVA, agindo como tal, enquadram-se no artº 4, CIVA, sendo, por isso, consideradas como prestações de serviços
- ▶ tais alienações estão sujeitas a IVA, salvo se for aplicável o artº 4, nº 5, CIVA
- ▶ a isenção constante do artº 9, nº 33, CIVA, não tem aplicação nestes casos, uma vez que a mesma apenas abrange operações que caibam no conceito de transmissões de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa

Regularizações a efectuar

- ▶ o Código do IVA 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 uma transmissão tributável nestes casos, desde que tenha sido deduzido o IVA suportado 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

No caso de bens imóveis, no entanto, o legislador optou por impor a obrigação de regularizar as deduções inicialmente feitas, em vez de presumir a ocorrência de operações tributáveis

- ▶ a não utilização pura e simples, durante o período de regularização, por um ou mais anos civis completos, de um imóvel relativamente ao qual houve dedução do IVA nele suportado, sem qualquer afectação a outro fim, origina, nos termos do artº 25, nº 1, CIVA, a regularização anual de 1/10, ou de 1/20, conforme a aquisição ou conclusão das obras tenha ocorrido antes ou depois da entrada em vigor do DL 31/2001, de 8 de Fevereiro, da dedução efectuada
- ▶ no caso de cessação da actividade, como estabelecido no artº 25, nº 2, CIVA, cuja disposição se justifica pela necessidade de a situação fiscal do contribuinte ficar definitivamente encerrada, a regularização será efectuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido

Exemplo

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 2003, ano da sua conclusão

- ▶ a empresa A teve direito à dedução da totalidade do IVA suportado com esse investimento

Admitindo que a empresa A, por qualquer motivo, aliena esse pavilhão à empresa B em Abril de 2007 e que não renunciou, relativamente a essa venda, à isenção prevista no artº 9, nº 31, CIVA, apesar de tal lhe ser permitido pelo artº 12, nº 5, CIVA

- ▶ aplicam-se a esta transmissão as normas do artº 24, nº 5, CIVA, pelo que a empresa A teria de regularizar de 16/20 do IVA deduzido relativamente aos 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, e os estabelecidos no DL 241/86, de 20 de Agosto

- ▶ neste caso, obtido o certificado emitido pela DGCI, haveria IVA sobre o preço estabelecido para a transmissão, mas não haveria lugar à regularização antes referida

Aplicação do artº 25, CIVA, a qualquer entidade

Também o artº 25, CIVA, se aplica a qualquer sujeito passivo, independentemente de o seu direito à dedução estar ou não limitado pelo artº 23, CIVA

No exemplo anterior do pavilhão construído e admitindo que o pavilhão não é transmitido, mas, simplesmente, não é utilizado para qualquer fim

- ▶ de harmonia com o artº 25, nº 1, CIVA, por cada ano civil completo em que o pavilhão não seja utilizado em fins empresariais e até que se atinja o termo do período de regularização (neste caso até 2022), a empresa A terá de regularizar a favor do Estado 1/20 do IVA deduzido

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**10. Direito à dedução parcial do IVA****Regularizações do IVA deduzido****Despesas de investimento em bens imóveis****Durante o período de regularização****Artº 24-A, nº 1, CIVA**

Se a empresa passe a praticar operações que conferem direito à dedução, por alteração de actividade 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

Artº 24-A, nº 3, CIVA**Afectação do imóvel de sector isento a sector sujeito**

- ▶ 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
- ▶ Se em Regime de Afectação Real
- ▶ DP do período em que ocorrer o facto

Artº 24-A, nº 4, CIVA

Após locação isenta, com regularização por destino diferente, volte a ser utilizado em operações com direito a dedução

- ▶ 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

Artº 25, nº 1, CIVA**Não utilização do imóvel em fins da empresa**

- ▶ 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 25, CIVA, pode-se aplicar a bens não imóveis

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Regularizações do IVA deduzido (Despesas de investimento em bens imóveis)

Exemplo

X, LDA, construiu no seu terreno, em 2007, um pavilhão destinado a armazém, tendo sido utilizado ainda em 2007

► recurso a serviços de empreitada: 100.000 €

Adquirente dos serviços no imóvel (Sujeito Passivo Misto)

► aplica o Método da Percentagem de Dedução (Prorata)

♦ Prorata Provisório (2007): 90%

♦ Prorata Definitivo (2007): 88%

Pela inversão do sujeito passivo:

► Liquidação: $100.000 \times 21\% = 21.000$ €

► Dedução: $21.000 \times 90\% = 18.900$ €

D/ 42X	100.000
C/ 12/26	100.000
D/ 2432	18.900
D/ 42X	2.100
C/ 2433	21.000

Regularização anual por cálculo do prorata 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 2007

► $21.000 \times (88\% - 90\%) = -420$ €

► o IVA dedutível em 2007: $18.900 - 420 = 18.480$ €

D/ 42X	420
C/ 2434	420

Regularizações anuais por variação de proratas definitivos (artº 24, nº 2, CIVA)

Regularizações durante 19 anos (até 2026)

Supondo Proratas definitivos em:

Ano 2008

Como % Definitiva (2008) > % Definitiva (2007) (diferenças $\geq 5\%$)

Regularização a favor da Empresa na DP do último período de 2008

$$\frac{21.000 \times (94\% - 88\%)}{20} = 63 \text{ €}$$

Ano	%
2008	94%
2009	85%
2010	81%

D/ 2434	63
C/ 7988	63

Ano 2009

Como diferença entre % Definitiva (2009) e % Definitiva (2007) < 5%

► não se faz qualquer regularização | $85\% - 88\%| = 3\%$

Ano 2010

Regularização a favor do Estado na DP do último período de 2010

$$\frac{21.000 \times (81\% - 88\%)}{20} = -73,5 \text{ €}$$

D/ 6988	73,5
C/ 2434	73,5

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Regularizações do IVA deduzido (Despesas de investimento em bens imóveis)

Exemplo (continuação)

Transmissão de bens do imobilizado no período de regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Ano 2009

- ▶ E se alienação do imóvel (isenção do artº 9, nº 31, CIVA) por 400.000 €
- ▶ Regularização a favor do Estado na DP do último período de 2009
 - ♦ Número de anos até final do período de regularização: 18 anos

$$\frac{-18.480 \times 18}{20} = -16.632 \text{ €}$$

D/ 6988	16.632
C/ 2434	16.632

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa (artº 25, nº 1, CIVA)

Ano 2009

E se deixou de ser utilizado para o fim quer havia sido construído

No final de 2009 não regulariza nos termos do artº 25, 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 proratas < 5%

Ano 2010

Deixou de ser utilizado para o fim quer havia sido construído em 2009

Se continuar em 2010, regularização a favor do Estado do artº 25, CIVA

- ▶ não há lugar a regularização do artº 24, nº 2, CIVA

$$\frac{-18.480}{20} = -924 \text{ €}$$

D/ 6988	924
C/ 2434	924

E durante todos os anos em que subsistir esta situação

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Regularizações do IVA deduzido (Despesas de investimento em bens imóveis)

Exemplo

Adquirente do serviço com direito total à dedução do IVA

X, LDA, construiu no seu terreno, em 2007, um pavilhão destinado a armazém, tendo sido utilizado ainda em 2007

► serviços de empreitada: 100.000 €

Adquirente dos serviços no imóvel (Sujeito Passivo Normal)

Pela inversão do sujeito passivo:

► Liquidação: $100.000 \times 21\% = 21.000$ €

► Dedução: 21.000 €

D/ 42X	100.000
C/ 12/26	100.000
D/ 2432	21.000
C/ 2433	21.000

Transmissão de bens do imobilizado no período de regularização (artº 24, nº 5, CIVA)

Ano 2009

Alienação do imóvel (isenção do artº 9, nº 31, CIVA) por 400.000 €

Regularização a favor do Estado na DP do último período de 2009

► Número de anos até final do período de regularização: 18 anos

$$\frac{-21.000 \times 18}{20} = -18.900 \text{ €}$$

D/ 6988	18.900
C/ 2434	18.900

Não utilização de bens imóveis em fins da empresa (artº 25, nº 1, CIVA)

Ano 2009

Deixou de ser utilizado para o fim quer havia sido construído

No final de 2009 não regulariza nos termos do artº 25, CIVA, pois não se trata de 1 ano completo em fins diferentes

Ano 2010

Se persistir a situação, regularização a favor do Estado:

$$\frac{-21.000 \times 18}{20} = -1.050 \text{ €}$$

D/ 6988	1.050
C/ 2434	1.050

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

Enquadramento dos subsídios

Os sujeitos passivos que realizem simultaneamente operações tributáveis, que conferem direito à dedução do IVA suportado, e operações isentas sem direito à dedução ou 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 nos termos indicados 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

Pelo artº 16, nº 5, c), CIVA, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto incluirá:

- ▶ as subvenções directamente 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

A Administração Tributária tem entendido que apenas devem ser incluídos no valor tributável os subsídios ou subvenções que, estando directamente conexas com os preços de cada operação, preencham cumulativamente as seguintes condições:

- ▶ sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados
- ▶ sejam fixados anteriormente à realização das operações

Subsídios à exploração

As subvenções do tipo “à exploração” atribuídas para melhorar a posição económica das empresas, designadamente para cobertura de défices, responsabilização por parte das despesas gerais de exploração, participação “à forfait” em certas despesas, uma vez que não são calculadas com referência a preços ou quantidades vendidas, não se ajustam aos limites do artº 16, nº 5, c), CIVA

Consequentemente, integram a categoria de “subvenções não tributadas”

- ▶ São consideradas deste tipo as subvenções ou subsídios recebidos do Fundo Social Europeu e/ou do Estado para fazer face a acções de formação profissional, os subsídios para a criação de postos de trabalho, os subsídios comunitários à agricultura ou pecuária, etc.
- ▶ no caso dos subsídios para a criação de postos de trabalho, é aconselhável a opção pelo método da afectação real, uma vez que os custos relacionados com tais subsídios (custos com o pessoal) não contêm IVA

Subsídios de investimento

As “subvenções de investimento” destinadas a custear capital fixo, designadamente subsídios de equipamento, quer os afectos ao financiamento de um investimento 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

10. Direito à dedução parcial do IVA

O direito à dedução das entidades que auferem subsídios

Pelo artº 20, nº 1, CIVA, o IVA que onerou a montante determinados bens e serviços só é dedutível se o custo desses bens e serviços for repercutido nas receitas objecto de tributação a jusante

Torna-se importante saber em que medida os subsídios poderão condicionar o direito à dedução do IVA suportado a montante

Em relação a este problema e para efeitos de cálculo do prorata, os subsídios terão o seguinte enquadramento:

► Subsídios de exploração:

- ♦ directamente ligados aos preços – são incluídos no numerador e no denominador da fracção
- ♦ não directamente ligados aos preços – apenas são incluídos no denominador

► Subsídios de equipamento

- ♦ não são incluídos nem no numerador nem no denominador da fracção

A não tributação das subvenções poderá não constituir, em determinadas situações, uma solução satisfatória em termos de desagravamento fiscal dos bens e serviços subvencionados

Os efeitos cumulativos originados pela não tributação deste tipo de subvenções podem ser eliminados através da renúncia à isenção, nos termos do artº 16, nº 7, CIVA

Método da afectação real por sujeitos passivos que recebem subsídios de exploração

O cálculo do IVA dedutível deve, nestes casos, passar por:

- identificação específica dos custos dos bens e serviços relacionados com as actividades que conferem direito a dedução e com as que não conferem esse direito e respectiva imputação
- para os custos comuns deverá a imputação ser efectuada em função do destino de tais despesas (prorata específico)
 - ♦ para os custos comuns em que se verifique impossibilidade prática de determinar o destino de tais despesas, deverá a imputação ser efectuada de acordo com o prorata geral da actividade
- identificação dos subsídios não tributados, que não sejam subsídios de equipamento, com as actividades subsidiadas
 - ♦ tratando-se de subsídios respeitantes a actividades tributadas, tal facto vai originar receitas mistas dentro dessas actividades, o que implica a utilização de um prorata específico para efeitos do cálculo do imposto dedutível contido nas despesas que, embora gerando receitas sujeitas a tributação, têm, simultaneamente, subsídios/subvenções não tributados
 - ♦ o prorata específico para efeitos de imputação dos custos à actividade tributada deverá ser calculado da seguinte forma:
 - ♦ $Prorata = RT \div (RT + \$)$
em que: RT - Receitas tributadas; \$ - Subsídios não tributados que não sejam subsídios de equipamento

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Empresas de Construção Civil

Enquadramento



Entidade reguladora do sector

Instituto dos Mercados de Obras Públicas e Particulares e do Imobiliário (IMOPPI)

Actual regime de ingresso e permanência na actividade da construção

DL 12/2004, de 9 de Janeiro

- ▶ estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da actividade 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

- ▶ alvará
 - ♦ documento emitido pelo IMOPPI 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 €, em 2006)
 - ♦ válido por um período de 5 anos e revalidado por idênticos períodos

Venda e locação de imóveis (IVA)

- ▶ na venda de imóveis pelo construtor
 - ♦ constitui operação tributável em IVA
 - ♦ mas isenta nos termos do artº 9, nº 31, CIVA
 - ♦ por se tratar de uma operação sujeita a IMT
- ▶ encontra-se igualmente isenta de IVA
 - ♦ a locação de bens imóveis nos termos do artº 9, nº 30, CIVA
- ▶ contudo, de acordo com o artº 12, nº 4, 5 e 6, CIVA
 - ♦ o vendedor do imóvel ou o locador
 - ♦ podem renunciar à isenção, desde que o adquirente ou locatário, sujeitos passivos de IVA, os utilizem em actividades tributadas

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Venda e locação de imóveis (IVA)

- ▶ a renúncia à isenção (legislação especial)
 - ♦ permite ao adquirente, sujeito passivo, uma vez que exerce uma actividade tributada que liquida IVA, deduzir o IVA
 - ♦ permite ao transmitente deduzir o IVA suportado na construção
- ▶ a DGCI, comprovados os pressupostos para a renúncia
 - ♦ emitirá um certificado comprovativo
 - ♦ que será exibido aquando da celebração do contrato de locação ou da escritura de transmissão do imóvel
 - ♦ efectuada relativamente a cada imóvel ou parte autónoma deste, isto é, operação a operação
- ▶ após renúncia à isenção
- ▶ se o adquirente vender o imóvel
 - ♦ com isenção do artº 9, nº 31, CIVA, antes de concluído o período de regularização de 19 anos referido no artº 24, nº 2, CIVA
 - ♦ terá de efectuar a regularização estabelecida no artº 24, nº 5, CIVA (1/20 por cada ano que falte para completar 20 anos)
 - ♦ se a transmissão for precedida de renúncia à isenção, isto é, sujeita a IVA
 - ♦ a regularização não terá de ser efectuada, sem prejuízo de dever ser liquidado IVA sobre o valor total da contraprestação

Empresas de construção com actividade mista

Empresas de construção que exercem simultaneamente

- ▶ actividade sujeita ao regime geral (liquida IVA e deduz)
- ▶ e actividade isenta (não liquida IVA e não deduz)

Exemplo

- ▶ prestação de serviços de empreitadas de obras públicas ou particulares e construção de prédios para venda
 - ♦ na primeira actividade está sujeita ao regime geral de tributação
 - ♦ e na segunda isenta de IVA nos termos do artº 9, nº 31, CIVA
 - ♦ trata-se de um sujeito passivo misto

Dedução do IVA

- ▶ quando no exercício da sua actividade efectue transmissões de bens e prestações de serviços, partes das quais não confira direito à dedução
 - ♦ o IVA suportado nas aquisições
- ▶ é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução (artº 23, nº 1, CIVA)
 - ♦ método da percentagem de dedução (prorata): geral
 - ♦ método da afectação real: por opção do sujeito passivo ou por imposição da DGCI

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Empresas de construção com actividade mista

► A DGCI impõe a tributação segundo o método da afectação real

- ♦ por ser o melhor que se ajusta a este tipo de actividade
- ♦ pois no cálculo do prorata considera-se o volume de vendas
- ♦ e “estes não se repartem com regularidade por diversos exercícios, concentrando-se, por vezes num único exercício...”
- ♦ (Ofício 79713, de 18/Julho/1989, DSIIVA)

O método da afectação real não levanta qualquer problema na medida em que haja aquisições que são específicas de cada sector

Serviços de Construção Civil

Alteração das regras de tributação do IVA

- Inversão do sujeito passivo (“reverse-charge”)
- Entrada em vigor: 1 de Abril de 2007
- DL 21/2007, de 29 de Janeiro
- Directiva 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho (altera 6ª Directiva)
- Ofício 30101, de 24 de Maio de 2007, DSIIVA

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção

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 25, CIVA)

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 objecto a realização de uma obra

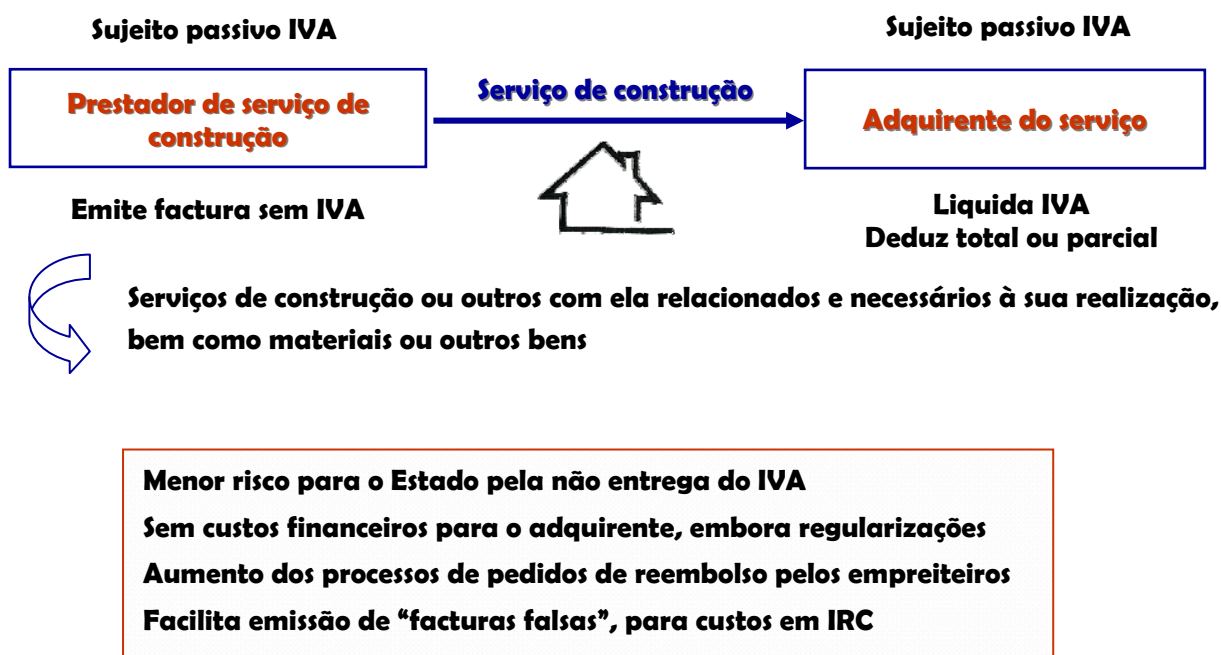
Facturas:

- menção “IVA devido pelo adquirente” (artº 35, nº 13, CIVA)
 - ♦ IVA devido pelo adquirente liquidado na factura do prestador
- Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção



Não há inversão do sujeito passivo nas transmissões de bens



A facturação de serviços acessórios ao empreiteiro e os que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção (Anexo II do Ofício 30.101)

O fornecimento de materiais ou de outros bens

► 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

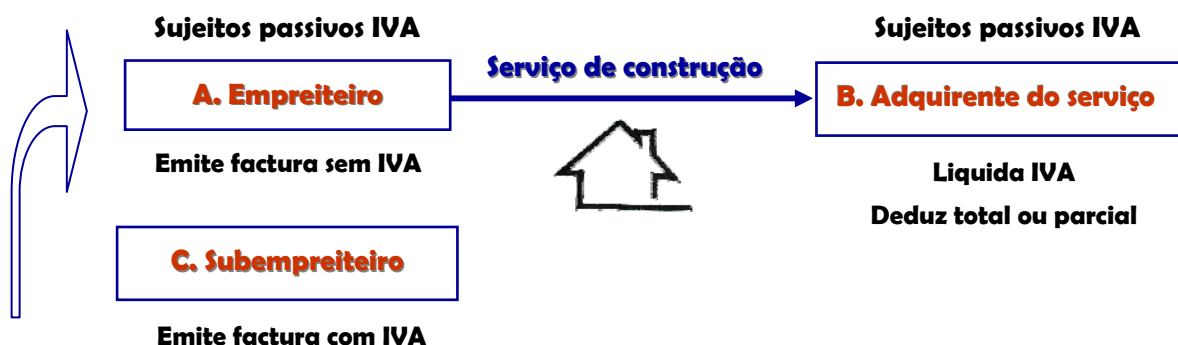
Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção

Exemplo

A... efectua serviços de reparação a B..., subcontractando serviços de colocação de andaimes a C... (serviço acessório à construção prestado ao empreiteiro não dono da obra)

Quando A... factura B..., independentemente de facturar 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 facturação de C... a A..., referente à colocação de andaimes, cabe a C..., nos termos gerais, facturar o IVA que se mostre devido (Anexo II do Ofício 30101)



Não há inversão do sujeito passivo nas transmissões de bens

Entregas de bens móveis

- ▶ a transmissão de bens (sem instalação ou montagem)
- ▶ a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra
 - ♦ os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência
 - ♦ a instalação ou montagem de elevadores, de sistemas de ar condicionado e vídeo vigilância, tratando-se de simples montagem de aparelhos que não façam parte integrante do edifício (elevadores referidos no nº 39 do Despacho 26026/2006, de 21.12 e aparelhos de ar condicionado ou de vídeo vigilância funcionando isoladamente)

Inversão do sujeito passivo

Entregas de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda

- ▶ a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra
 - ♦ desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do DL 12/2004, de 9 de Janeiro
 - ♦ a instalação de portas e janelas, independentemente do tipo de material utilizado, considera-se abrangida pela regra de inversão
- ▶ as prestação de serviços
 - ♦ se tais instalações se fizerem com materiais não fornecidos por quem os monta ou instala
 - ♦ se tais operações ocorrem no âmbito de um serviço de construção

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

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 efectua aquisições intracomunitárias (artº 2, nº 1, c), RITI, o Estado e demais pessoas colectivas 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 (afecção real ou prorata)
- ▶ há lugar à inversão do sujeito passivo

Estado, Autarquias, Regiões Autónomas ou outras pessoas colectivas 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 actividades descritas no artº 2, nº 3, CIVA
- ▶ só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com a actividade sujeita
 - ♦ ou simultaneamente a actividades sujeitas e não sujeitas
- ▶ tais entidades devem informar o prestador

Sujeitos passivos isentos pelo artº 9, nº 30, CIVA (locações de bens imóveis), mas com renúncia à isenção

- ▶ só há lugar à inversão
- ▶ quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com o imóvel ou fracção 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 referidos serviços são afectos a actividades sujeitas a IVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção

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 DGCI

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 factura ou documento equivalente conforme artº 28, CIVA
 - ♦ na data da emissão da factura ou até ao 5º dia útil após o facto gerador se não for emitida antes

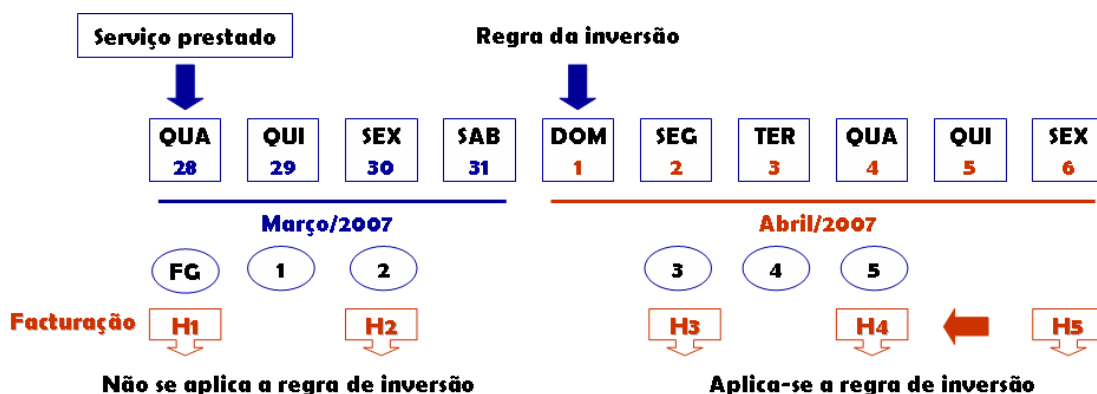
Exigibilidade nas prestações de serviços de construção

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
- ▶ Facturação antecipada: na data da emissão da factura

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 factura for, dentro do prazo legal, emitida no dia 1 de Abril de 2007 ou posteriormente
 - ♦ a nova regra de inversão é aplicável



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

11. A inversão do sujeito passivo nas operações imobiliárias

Inversão do sujeito passivo nos serviços de construção

Obrigações contabilísticas

O valor do IVA liquidado

- ▶ nos casos em que a respectiva liquidação compete ao adquirente
- ▶ deve ser objecto de relevação distinta (artº 44, nº 3, d), CIVA)

Obrigações declarativas (Quadro 06 da DP)

Prestador de serviços

- ▶ valor facturado e o IVA devido pelo adquirente
 - ♦ Campo 8 (enquanto não for criada nova declaração periódica)
- ▶ Adquirente dos serviços que autoliquida o IVA
 - ♦ Campos 1, 5 ou 3 (base tributável), Campos 2, 6 ou 4 (IVA liquidado) e Campos 20 a 24 (IVA dedutível)

Inversão do sujeito passivo

Ofício 30100, de 28 de Março de 2007, DSIIVA

ANEXO I

- ▶ Lista exemplificativa de serviços aos quais se aplica a regra de inversão
 - ♦ construção civil, pintura, instalação eléctrica, 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 arquitectura, de inspecção, assistência técnica ...

A territorialidade do IVA (artº 6, CIVA)

- ▶ regras de localização de tributação das transmissões de bens e das prestações de serviços
 - ♦ artº 6, nº 4 e seguintes, CIVA, reportam-se às prestações de serviços
- ▶ regra geral de localização das prestações de serviços
 - ♦ tributáveis as prestações de serviços quando efectuadas por um prestador que tenha no território nacional a sede da sua actividade
 - ♦ 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 efectuadas pelo empreiteiro com ele relacionadas tributadas onde se situa o imóvel (artº 6, nº 5, a), CIVA)

Princípio de tributação dos serviços relacionados com imóveis

- ▶ tributadas no local do imóvel, independente da sede do prestador

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

12. Tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

Regras especiais de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

(Lei 33/2006, de 28 de Julho)

- ▶ institui a inversão do Sujeito Passivo, passando a ser o adquirente (sujeito passivo) a liquidar, em substituição do fornecedor, o respectivo IVA (“reverse charge” em operações internas)
 - ♦ alterou os artº 2, 19, 28, 35, 48, 53 e 60, CIVA e aditado o anexo E (lista de bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação) (Ofício 30098/2006)
- ▶ novo regime aplicável a partir de 1 de Outubro de 2006

Regime aplicável aos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

- ▶ aditado o nº 15 do artº 28, 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 factura por cada aquisição dos bens ou dos serviços sempre que o respectivo transmitente ou prestador não seja um sujeito passivo

Quanto ao prazo e forma da emissão das facturas ou documentos equivalentes, em geral, exige-se que a emissão se processe, pelo menos, em duplicado, num prazo não superior a cinco dias úteis contados a partir do momento em que o IVA é devido, e por forma a que sejam incluídos os seguintes elementos:

- ▶ número sequencial e tipograficamente inserido em tipografias autorizadas
- ▶ data
- ▶ identificação completa dos sujeitos passivos intervenientes na operação (nomes ou denominações sociais, sede ou domicílio e números de identificação fiscal)
- ▶ quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados
- ▶ preço líquido de imposto
- ▶ taxa ou taxas de imposto aplicáveis e montante do imposto correspondente
- ▶ motivo justificativo da não aplicação do imposto, se caso disso, e, a partir de 1 de Janeiro de 2004
- ▶ data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura

As facturas ou documentos equivalentes emitidos por SP vendedores de bens ou prestadores de serviços sujeitos ao regime dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis, deverão conter

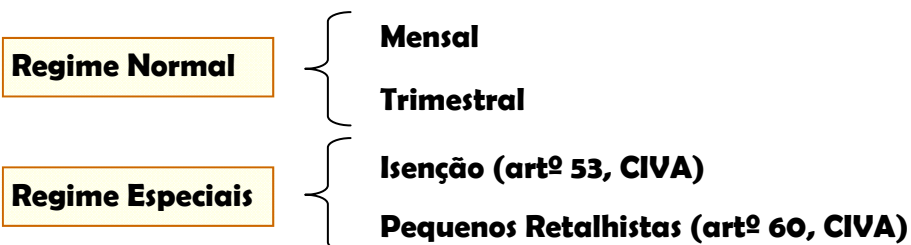
- ▶ a expressão “IVA devido pelo adquirente”

Os SP enquadrados neste regime não podem optar pelos regimes especiais do artº 53 ou 60, CIVA

Este IVA deverá ser objecto de cálculo autónomo

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

13. Regimes especiais de tributação



Enquadrados no Regime Normal

- ▶ os sujeitos passivos não sujeitos aos regimes especiais
- ▶ liquidam o IVA nas vendas e prestações de serviços
- ▶ e, eventualmente, deduzem o IVA nas aquisições

Sujeitos passivos do Regime Normal, devem enviar a Declaração Periódica:

- ▶ até ao dia 10 do 2º mês seguinte (Regime Normal Mensal)
 - ♦ se volume de negócios ≥ 100.000 contos (498.797,90 €) no ano civil anterior
- ▶ até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre (Regime Normal Trimestral)
 - ♦ se volume de negócios < 100.000 contos (498.797,90 €) no ano civil anterior

Declaração de alterações durante Janeiro

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

Regime Especial de Isenção (artº 53 a 59, CIVA)

Consiste numa isenção simples ou incompleta

- ▶ (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 actividades conexas (exclui-se as operações intracomunitárias)
- ▶ não tenham atingido no ano civil anterior um Volume de Negócios superior a 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

- ▶ transmissão de bens + prestação de serviços
- ▶ excluindo operações sobre bens de investimento corpóreos ou incorpóreos, geradores de mais ou menos valias) (artº 41, CIVA, por remissão do artº 53, nº 5, CIVA)
- ▶ quando estes contribuintes efectuem 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

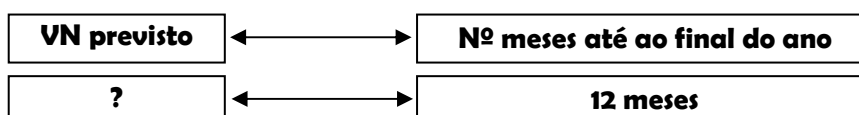
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

13. Regimes especiais de tributação

No ano do início da actividade:

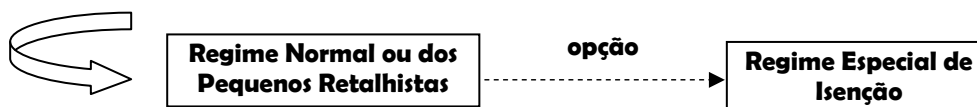
- ▶ Volume de Negócios estimado para o ano corrente (confirmação pela DGCI)
- ▶ Volume de Negócios (artº 41, CIVA)

Aquando do início da actividade, para avaliar sobre o requisitos 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 Imobilizado 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)
- ▶ Os sujeitos passivos que mudam para o Regime de Isenção:
 - ♦ devem regularizar o IVA das existências deduzido no Regime Normal e do imobilizado nos termos do artº 24, nº 5, CIVA
 - ♦ na última DP do Regime Normal

Renúncia à isenção (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 apresentando nova declaração de alterações em Janeiro do ano seguinte ao ano do termo dos 5 anos

Condições de mudança de regime (artº 56, CIVA):

- ▶ A DGCI 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 actividade nos 12 meses seguintes ao da cessação

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

13. Regimes especiais de tributação

Facturação → Regime de Isenção (artº 57, CIVA):

► Nas facturas deverão mencionar:

- ♦ “IVA - Regime de Isenção”

Obrigações declarativas (artº 58, CIVA):

Obrigações dos artº 30, 31 e 32, CIVA (início, alteração e cessação)

Se deixarem de se verificar os condicionalismos para continuar no Regime de Isenção, devem apresentar declaração de alteração:

- em Janeiro do ano seguinte, se Volume de Negócios do ano anterior for superior ao limite - produz efeitos a partir de 1 de Fevereiro do ano da declaração
- no prazo de 15 dias após a fixação definitiva de um rendimento tributável em IRS ou IRC com volume de negócios superior ao limite - produz efeitos no mês seguinte ao da fixação
- no prazo de 15 dias a contar da alteração das outras condições (não volume de negócios) - a partir desse momento

Dispensados das demais obrigações (artº 59, CIVA)

Exclusão do Regime Especial de Isenção

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

Será devido imposto com referência às operações efectuadas pelos sujeitos passivos a partir do mês 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

Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (artº 60 a 68, CIVA)

Sujeitos passivos retalhistas:

- 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 10.000 contos (49.879,79 €)

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 (excepto os do artº 21, nº 1, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

13. Regimes especiais de tributação

Regime Especial dos Pequenos Retalhistas

- ▶ 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 activo imobilizado (regras do Regime Normal)

No ano do início da actividade:

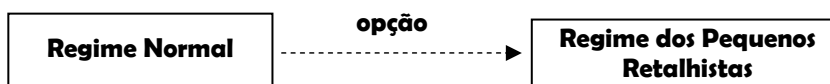
- ▶ Volume de Compras estimado para o ano corrente (confirmação pela DGCI)

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 (excepção para os bens de investimento)
- ▶ relativamente às existências
 - ♦ aplicam 25% do IVA deduzido (final do ano) e adicionam na 1ª DP do ano



Consequência:

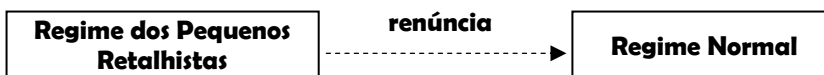
- ▶ regularização do IVA: aplicação de 25% ao IVA deduzido relativo às existências em stock no fim do ano acrescido do próprio IVA (ou seja, 1,25 do IVA deduzido, a incluir na primeira declaração a entregar já no âmbito do Regime Especial dos Pequenos Retalhistas)

Facturas ou documentos emitidos por retalhistas (artº 62, CIVA):

- ▶ não conferem direito à dedução
- ▶ nas facturas: “IVA - Não confere o direito à dedução”
 - ♦ excepto os casos do artº 60, nº 9, CIVA (venda de imobilizado)

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)



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

13. Regimes especiais de tributação

Regime Especial dos Pequenos Retalhistas

Modificação essencial das condições do exercício da actividade

- 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 DGCI 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 ou IRC 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

Será devido imposto com referência às operações efectuadas 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 facturas ou documentos equivalentes, após a recepção
 - ♦ 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)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**13. Regimes especiais de tributação****Regime Especial dos Pequenos Retalhistas****Forma de apuramento do IVA (artº 60, CIVA)**

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 activo imobilizado
-
IVA dedutível (termos gerais) na aquisição de bens do activo 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 factura do gás e da electricidade, 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 activo imobilizado efectuadas 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 do artº 53, CIVA e do Regime Especial previsto no artº 60, CIVA

- ▶ dispensados da obrigação de entrega dos mapas recapitulativos de clientes e fornecedores (artº 59º e 67, CIVA)

Exemplo**1º Trimestre de 2007:**

- ▶ Aquisições de mercadorias para venda sem transformação: 6.000 € (IVA: 5%)
- ▶ Aquisições de mercadorias para venda sem transformação: 4.000 € (IVA: 21%)
- ▶ Aquisições de mercadorias para venda com transformação: 100 € (IVA: 21%)
- ▶ Aquisição de Imobilizado: 3.000 € (IVA: 21%)
- ▶ Alienação de Imobilizado: 2.000 € (IVA: 21%)

Qual o IVA a entregar ao Estado ?

IVA suportado nas compras: $6.000 \times 5\% + 4.000 \times 21\% + 100 \times 21\% = 1.161 \text{ €}$

IVA na aquisição de imobilizado: $3.000 \times 21\% = 630 \text{ €}$

IVA na alienação de imobilizado: $2.000 \times 21\% = 420 \text{ €}$

IVA a entregar ao Estado:

- ▶ $1.161 \times 25\% + 420 - 630 = 290,25 + 420 - 630 = 80,25 \text{ €}$

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

O conjunto das obrigações dos sujeitos passivos pode agrupar-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 facturação
- ▶ obrigações contabilísticas ou de escrituração
- ▶ outras obrigações

Cumprimento das obrigações

Regra

- ▶ da competência do sujeito passivo que pratica as operações tributáveis

Operações tributáveis efectuadas 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, cuja nomeação deverá ser comunicada ao contratante antes de efectuada a operação

Pelo cumprimento das obrigações responderá o representante solidariamente com o representado

- ▶ artº 29, nº 1 e 2, CIVA

Não sendo nomeado representante serão as obrigações cumpridas pelos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços que o façam no exercício de uma actividade sujeita a imposto (artº 29, nº 3, CIVA)

Apenas estão dispensados de nomear representante os sujeitos passivos não residentes que efectuem exclusivamente transmissões de bens mencionados no Anexo C ao código e isentas ao abrigo do artº 15, nº 1, d), CIVA (artº 29, nº 4, CIVA)

Obrigações de pagamento

Sujeitos passivos abrangidos pelo regime normal de tributação (artº 26, nº 1, CIVA)

- ▶ após efectuarem o apuramento do imposto devido em cada período, através do confronto dos valores de imposto liquidado e dedutível
- ▶ deverão entregar o respectivo montante, se o houver, nos Serviços de Administração do IVA

Declaração Periódica do IVA

Envio pela Internet

- ▶ obrigatória para SP de IRS e IRC com contabilidade organizada
- ▶ a partir de 2005, obrigatória em todas as situações para o Regime Normal do IVA
 - ♦ artº 40, nº 1 e 2, CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de pagamento

O SP deverá, após preenchimento, enviar a DP:

- ▶ até ao dia 10 do 2º mês seguinte (mensal)
- ▶ até ao dia 15 do 2.º mês seguinte (trimestral)

Pagamento, se houver imposto a entregar

O pagamento poderá assumir uma das seguintes formas:

- ▶ vale de correio
- ▶ cheque
- ▶ transferência bancária ou multibanco
- ▶ pagamento nos serviços de Finanças da DGCI

DL 229/95, de 11 de Setembro

- ▶ regulamenta a cobrança e os reembolsos do IVA

SP que adquiram serviços do artº 6, nº 8, 10 a), 11, 13, 16, 17 b), 19, CIVA, e que não sejam obrigados à apresentação da DP (artº 26, nº 4, CIVA)

- ▶ mas que tenham apresentado a declaração do artº 25, nº 1, RITI (SP isentos, Estado e demais pessoas colectivas de direito público)
- ▶ prazo para efectuar o pagamento do IVA desses serviços: até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível

Pagamento é efectuado em qualquer Serviço de Finanças (artº 26, nº 2, CIVA)

- ▶ pessoas singulares ou colectivas que em factura ou documento equivalente mencionem indevidamente o IVA
 - ♦ no prazo de 15 dias a contar da sua emissão
- ▶ pessoas que pratiquem uma só operação tributável (actos isolados de comércio sujeitos a IRS ou IRC)
 - ♦ até último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação

Entrega no Serviço de Finanças competente, a declaração de apuramento do IVA (artº 42, CIVA)

- ▶ SP não obrigados à apresentação da DP do artº 40, CIVA:
 - ♦ sujeitos passivos adquirentes dos serviços do artº 6, nº 8 e 10 a), CIVA e os abrangidos pelo artº 29, nº 3, CIVA
 - ♦ entrega do IVA até ao dia 20 do 2º mês seguinte àquele em que o imposto se torna exigível (artº 26º, nº 3, CIVA)
- ▶ quando a saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro a que se refere o artº 15, nº 6, CIVA
 - ♦ entrega do IVA até ao dia 20 do 2º mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível (artº 26, nº 6, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de pagamento

Pagamentos de liquidações da competência dos serviços fiscais

- ▶ liquidações adicionais ou oficiosas
- ▶ transmissões de bens resultantes de actos de arrematação, venda judicial ou administrativa
- ▶ importações de países terceiros

Liquidações oficiosas (artº 83, CIVA)

- ▶ pagamento do IVA a efectuar no Serviço de Finanças competente no prazo mencionado na notificação ao sujeito passivo, o qual não poderá ser inferior a 90 dias contados desde o seu envio
- ▶ sem efeito se apresentar DP em falta neste prazo

Liquidações adicionais (artº 82, CIVA)

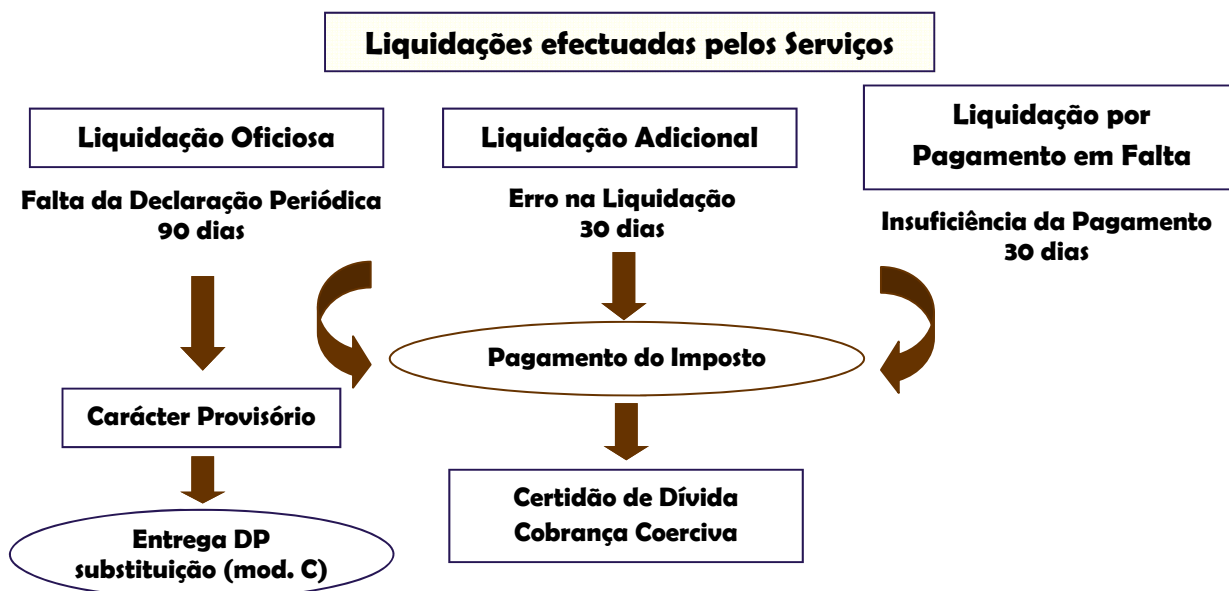
- ▶ resultantes das correcções efectuadas às declarações dos sujeitos passivos e outras
- ▶ pagamento do IVA no Serviço de Finanças no prazo referido na notificação, não podendo ser inferior a 30 dias a contar da notificação (artº 27, nº 1, CIVA)

Importações (artº 27, nº 3, CIVA)

- ▶ o IVA deverá ser pago nos serviços aduaneiros competentes no acto 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 imposto objecto 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 aplicável

Transmissões de bens de actos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou contrato de transacção (artº 27, nº 4, CIVA)

- ▶ liquidado no momento em que for efectuado o pagamento ou, se este for parcial, no do 1º pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos devidos



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

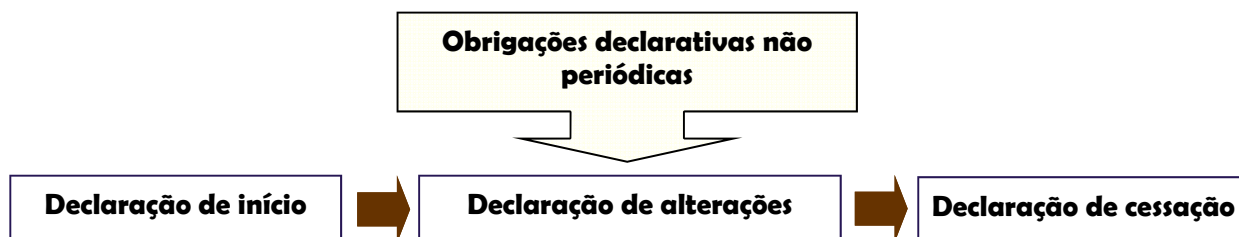
14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações declarativas

2 grupos, em função da periodicidade com que devem ser cumpridas:

- não periódicas (de manifestação única)
- periódicas (de manifestação repetida ou continuada)

Não Periódicas (artº 28, nº 1, a), CIVA)



Declaração de início de actividade (artº 30, CIVA)

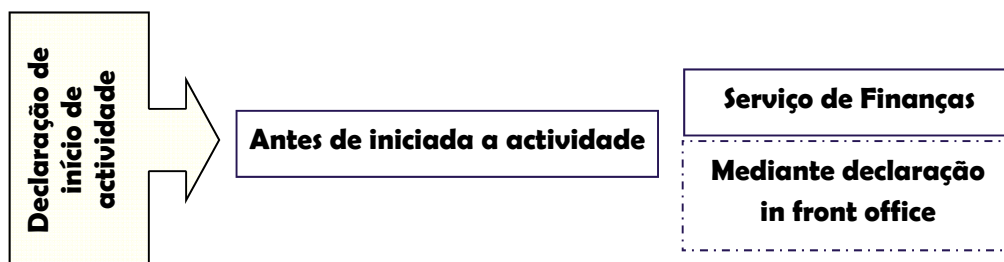
Serve, em simultâneo, para o registo dos sujeitos passivos

- em IVA e em IRS ou IRC

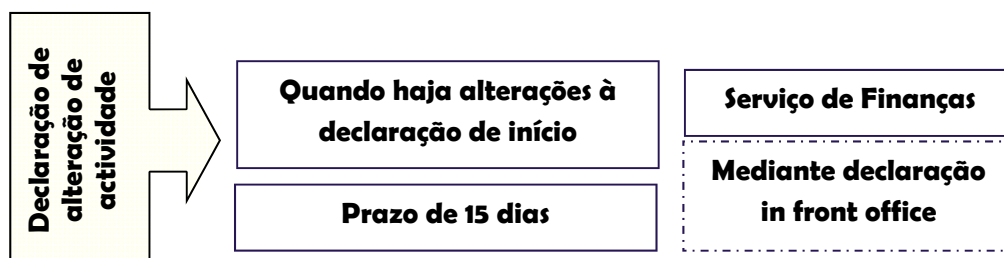
Pessoas colectivas sujeitas a registo comercial, no prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a registo na conservatória do registo comercial

Dispensados os SP pela prática de uma só operação tributável

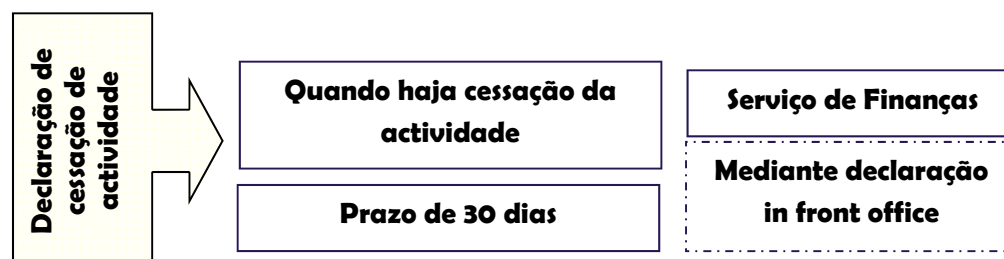
- excepto se a mesma exceder o limite de 25.000 € do artº 28, nº 1, e) e f), CIVA (artº 30, nº 2, CIVA)



Declaração de alterações (artº 31, CIVA)



Declaração de cessação (artº 32 e 33, CIVA)



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Declarações não periódicas

Estas Declarações são efectuadas no Serviço de Finanças por declaração verbal pelo sujeito passivo, sendo os dados imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante (artº 34-A, CIVA)

As Declarações de Início, de Alterações e de Cessações

► deverão ser informadas pela DGCI no prazo de 30 dias (artº 34, nº 2, CIVA)

A DGCI poderá discordar dos elementos manifestados pelos SP nessas declarações, fixando os elementos que julgar adequados e notificar do facto o sujeito passivo (artº 34, nº 3, CIVA)

Envio pela Internet da Declaração de início de actividade (DL 308/2006, de 20 de Dezembro)

Cessação de actividade para efeitos de IVA

Quando ocorra qualquer um dos factos constantes do artº 33, CIVA:

- deixem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de 2 anos consecutivos
 - ♦ caso em que os bens a essa data existentes no activo da empresa se presumirão transmitidos (artº 3, nº 3, f), CIVA)
- se esgote o activo da empresa por um dos seguintes motivos:
 - ♦ venda dos elementos que o constituem
 - ♦ afectação desses elementos a uso próprio do titular, do pessoal ou a quaisquer fins alheios à actividade normal da empresa
 - ♦ transmissão gratuita dos bens dos bens

E ainda:

- seja partilhada a herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade
- se dê a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento
- quando sendo manifesto que a actividade não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, a cessação seja declarada oficiosamente pela administração fiscal
- sempre que o SP tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer e a cessação seja declarada oficiosamente pela administração fiscal

Declarações Periódicas

Declaração Periódica de IVA (artº 28, nº 1, c), CIVA)

Sujeitos passivos referidos no artº 2, nº 1, a), CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal

- artº 28, nº 1, d), CIVA (DL 55/2000, de 14 de Abril)

IES (Informação Empresarial Simplificada)

- formulários únicos submetidos por via electrónica, 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 Direcção-Geral dos Impostos (DGCI)
- 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	IVA	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		Anexo P – Mapa Recapitulativo de Fornecedores	15
	Anexo D – Entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	4	IS	Anexo Q – Elementos Contabilísticos e Fiscais	16
	Anexo E – Elementos Contabilísticos e Fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável)	5	IE	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 – Benefícios Fiscais	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			

Deve ter-se em conta:

- a declaração e os anexos deverão ser apresentados por transmissão electrónica 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 efectuadas no ano anterior
- o prazo de entrega decorre até ao último dia do mês de Junho (se período de tributação em IRC diferente do ano civil, o prazo decorre até ao último dia útil do 6º mês posterior à data do termo desse

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de facturação

SP obrigado a emitir uma factura ou documento equivalente (artº 28º, 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

Considerados documentos equivalentes:

- ▶ notas de crédito
- ▶ facturas-recibo
- ▶ recibos
- ▶ as guias de remessa não consideradas

Relativamente às guias de remessa

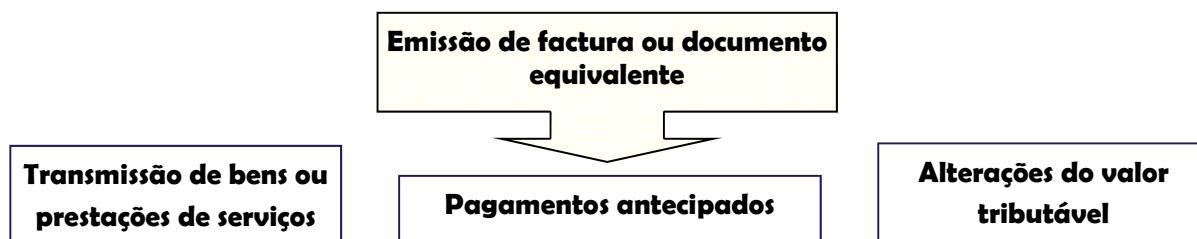
- ▶ exigível a emissão subsequente da factura

O Ministro das Finanças poderá, nos casos em que julgue conveniente e nos termos artº 39, nº 5, CIVA, equiparar certos documentos de uso comercial habitual a facturas

Obrigatoriedade de emissão de factura

- ▶ sempre que se verifique qualquer alteração do valor tributável de uma operação ou do imposto respectivo (artº 28, nº 7, CIVA) (artº 71, nº 1, CIVA)

Emissão de factura



Regra geral

- ▶ As facturas ou documentos equivalentes serão emitidos até ao 5º dia útil seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do artº 7, CIVA (artº 35, nº 1, CIVA)

Facturas globais

Emissão

- ▶ prazo não superior a um mês
- ▶ sujeito passivo comunica previamente à DGCI
- ▶ por cada transacção seja emitida uma guia ou nota de remessa que no seu conjunto (factura global e guia de remessa) contenham os elementos do artº 35, nº 5, CIVA (artº 28, nº 6, CIVA)

Processamento de facturas globais

- ▶ não poderá ultrapassar 5 dias úteis do termo do período a que respeitam (artº 35, nº 2, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de facturação

Pagamentos antecipados

- ▶ emissão da factura ou documento equivalente deve coincidir com o recebimento do montante em causa (artº 35, 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 37, nº 1, b), CIVA e artº 7, nº 6, CIVA)

Devolução de mercadorias

- ▶ as facturas ou documentos equivalentes 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 35, nº 3, CIVA)

Facturas ou documentos equivalentes

- ▶ processados em duplicado
- ▶ sendo o original para o cliente
- ▶ o duplicado para o fornecedor
- ▶ e serão datadas e numeradas sequencialmente

Possibilidade de dedução do IVA em 2ª via de factura perdida ou extraviada

- ▶ Ofício-Circulado 30074/2005, Dº IVA, de 24 de Março

Até então, só o original podia documentar o direito à dedução

- ▶ conferia garantia de que o IVA da factura só seria deduzido uma vez
- ▶ a 2ª via de uma factura não podia legitimar esse direito pelo que em caso de extravio do original deveria emitir-se nova factura anulando-se a anterior e fazendo referência expressa a esse facto

Numeração e impressão das facturas e documentos equivalentes

Requisitos exigidos

- ▶ impressos em tipografia autorizada pelo Ministro das Finanças
- ▶ ou através de mecanismos de saída de computador

Elementos nas facturas ou documentos equivalentes (artº 35, nº 5, CIVA)

- ▶ nomes, firmas ou denominações sociais e sede ou domicílio do fornecedor dos bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os NIF
- ▶ quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável
 - ♦ as embalagens não transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução
- ▶ preço líquido de IVA e outros elementos incluídos no valor tributável
- ▶ taxas aplicáveis e o montante do imposto devido
- ▶ motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso
 - ♦ isenções ou outras situações em que não haja lugar a imposto

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de facturação

Retalhistas ou prestadores de serviços

Emissão de factura

- ▶ 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) respectiva(s) (artº 38, CIVA)

As guias ou notas de devolução

- ▶ terão de fazer referência à factura 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

Auto-consumo externo e operações de afectação de bens a sectores de actividade isentos

Em relação aos quais tenha havido dedução do imposto suportado na aquisição (artº 35, 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

Facturas pró-forma

As facturas pró-forma não são documentos válidos para efeitos do exercício do direito à dedução

- ▶ os emitentes de “facturas pró-forma” ou de outros documentos equivalentes que não respeitem a efectivas transmissões de bens ou prestações de serviços, nem a qualquer efectivo pagamento, deverão fazer constar de tais documentos a menção de que os mesmos não conferem o direito à dedução do IVA

Dispensa da emissão de factura

Dispensados de emitir factura ou documento equivalente

- ▶ SP que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto
- ▶ excepto quando essas operações dêem lugar a dedução nos termos do artº 20, nº 1, b), CIVA (artº 28, nº 3, CIVA)

Outras dispensas

Estão também dispensados desta obrigação os sujeitos passivos que efectuem as seguintes operações (artº 39, nº 1, CIVA)

- ▶ transmissões de bens quando efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes
- ▶ transmissões de bens efectuadas através de aparelhos de distribuição automática
- ▶ prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso, ao portador, comprovativo do pagamento
- ▶ outras prestações de serviços de valor inferior a 2.000\$
 - ♦ despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16-2-1986:
 - ♦ valor alterado para 5.000\$ nos casos de serviços prestados por restaurantes, bares e outros estabelecimentos similares

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de facturação

Dispensa da emissão de factura

Só é dispensada a emissão de factura nestas operações, desde que se verifiquem as seguintes condições:

- ▶ o adquirente seja um particular
- ▶ os bens ou serviços adquiridos não sejam destinados ao exercício de uma actividade industrial, comercial ou profissional
- ▶ a transacção seja efectuada a dinheiro (artº 39, CIVA)

Talão de venda

Os retalhistas e os prestadores de serviços são obrigados a emitir um talão de venda por cada transmissão de bens ou prestação de serviços que efectuarem

- ▶ os talões de venda devem ser
 - ♦ datados
 - ♦ numerados sequencialmente
 - ♦ e impressos em tipografias autorizadas ou emitidos por máquinas registadoras, terminais electrónicos ou balanças electrónicas com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina (artº 39, nº 2, CIVA)

Se adquirente dos bens ou serviços for SP de IVA

- ▶ a exigência de factura é sempre obrigatória independentemente de haver dispensa de facturação (artº 39, nº 4, CIVA)

Os talões que sejam pré-impressos ou emitidos por máquinas registadoras ou balanças electrónicas, deverão ainda conter (artº 39, nº 3, CIVA)

- ▶ denominação social e NIF do fornecedor dos bens ou prestador de serviços
- ▶ a designação usual dos bens ou serviços
- ▶ o preço líquido de imposto
- ▶ as taxas aplicáveis
- ▶ montante do IVA devido ou o preço com a inclusão do IVA e a taxa ou taxas aplicáveis

Poder-se-á dizer que o IVA repousa na facturação como elemento esclarecedor e integrante da sua mecânica e funcionamento, sendo necessário então que a lei estabeleça e regule todos os aspectos ligados à sua emissão

Está-se, na prática, em presença de um imposto autoliquidado

Emissão via electrónica

Desde 1 de Janeiro de 2004, que as facturas ou documentos equivalentes possam, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidos por via electrónica, desde que seja garantida a autenticidade da sua origem e a integridade do seu conteúdo, mediante assinatura electrónica avançada ou intercâmbio electrónico de dados (artº 52, CIVA)

O prazo de conservação é, em geral, de 10 anos

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de facturação

Regime aplicável aos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

(Lei 33/2006, de 28 de Julho, foi aditado ao artº 28, 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 factura por cada aquisição dos bens ou dos serviços sempre que o respectivo transmitente ou prestador não seja um sujeito passivo
- ▶ se vendedor SP, deve indicar na factura “IVA devido pelo adquirente”

Obrigações de escrituração

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 28, nº 1, g), CIVA e artº 44, nº 1, CIVA)

Deverão ainda constar os seguintes factos (artº 44, nº 2, 3 e 4, CIVA)

- ▶ vendas de bens e prestações de serviços
- ▶ operações a jusante
 - ♦ valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável
 - ♦ valor das operações isentas sem direito a dedução
 - ♦ valor das operações isentas com direito a dedução
 - ♦ valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, discriminando o respeitante às operações previstas no artº 3, nº 3, f) e g), CIVA e artº 4, nº 2, a) e b), CIVA
- ▶ aquisições de bens e serviços, incluindo importações
- ▶ operações a montante
 - ♦ valor líquido das operações com direito a dedução, total ou parcial
 - ♦ valor das operações sem direito a dedução
 - ♦ valor das aquisições de gasóleo
 - ♦ valor do imposto dedutível, segundo a taxa aplicável

Prazos dos registos contabilísticos

Operações a jusante

- ▶ o registo deverá ser efectuado no prazo que decorre desde a data da emissão da factura ou documento equivalente até à data da apresentação das declarações periódicas a que se referem os artº 40 ou 42, 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 recepção das respectivas facturas ou equivalentes até à apresentação das declarações previstas nos artº 40 ou 42, 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)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**14. Obrigações dos sujeitos passivos****Obrigações de escrituração****Contribuintes com contabilidade organizada****Facturação com IVA incluído**

- quando a facturação for processada com imposto incluído a base tributável correspondente será obtida da seguinte forma:

$\text{Base Tributável} = \frac{\text{Valor global com IVA incluído}}{100 + \text{taxa}} \times 100$
--

Os contribuintes com contabilidade organizada têm ainda que proceder ao registo dos bens de investimento, para efeitos de controlo das deduções e das regularizações efectuadas (artº 51, CIVA)

Contribuintes sem contabilidade organizada**Livros de registo**

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 actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias

- livros do artº 116, nº 2, CIRS, substituirão os livros referidos (artº 50, nº 6, CIVA)

Poderão ser adoptados livros de modelo diferente do aprovado, adaptados à especificidade das actividades, desde que adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto (artº 50, nº 4, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Obrigações de escrituração

Contribuintes que não emitam facturas

Sujeitos passivos abrangidos no artº 39, CIVA, sempre que não emitam factura ou documento equivalente, deverão efectuar na contabilidade ou nos livros do artº 50, CIVA:

- ▶ um registo global das operações tributáveis efectuadas 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 efectuadas 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 respectivo registo (artº 46, nº 2, CIVA)

Disposições comuns

Facturas, documentos equivalentes, 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 respectivos 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 SP tenham actividade 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 efectuados entre si (artº 69, CIVA)

O estabelecimento escolhido para a centralização

- ▶ deverá coincidir com o que é indicado para efeitos de IRS ou IRC (artº 69, nº 3, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

14. Obrigações dos sujeitos passivos

Mercadorias em circulação

(DL 147/2003, de 11 de Julho)

- ▶ normas sobre os documentos que devem acompanhar as mercadorias em circulação

Bens em circulação, seja qual for a sua natureza ou espécie

- ▶ deverão ser acompanhados de dois exemplares do documento de transporte
- ▶ factura, guia de remessa, nota de venda a dinheiro, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes

Bens

- ▶ os que puderem ser objecto de transmissão nos termos do artº 3, CIVA

Bens em circulação

- ▶ os encontrados fora dos locais de produção, fabrico ou transformação, de exposição, dos estabelecimentos de venda por grosso e a retalho ou de armazéns de retém
 - ♦ por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afectação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, de remessa à consignação ou de simples transferência
 - ♦ efectuadas pelos sujeitos passivos referidos no artº 2, CIVA

Se, em relação aos bens encontrados fora desses locais, o seu detentor ou transportador declare que não provêm de um SP

- ▶ poderá exigir-se prova da proveniência quando haja fundamentadas suspeitas de fraude fiscal, procedendo-se à apreensão provisória desses bens e dos veículos transportadores

As guias de remessa ou documentos equivalentes deverão conter

- ▶ nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede e número de identificação fiscal do remetente e do destinatário ou adquirente
- ▶ número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente, quando este seja sujeito passivo, nos termos do artº 2, CIVA
- ▶ especificação dos bens, com a indicação das quantidades

Exclusões

- ▶ bens de uso pessoal ou doméstico, pelo próprio
- ▶ bens do activo imobilizado
- ▶ bens de produtores agrícola, pelo próprio
- ▶ amostras e material publicitário
- ▶ taras e embalagens retornáveis
- ▶ bens relacionados com transmissões intracomunitárias de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

A realização do mercado único europeu, objectivo pretendido pela CEE, implica como é sabido, a livre circulação não só das pessoas e capitais mas também a livre circulação das mercadorias dentro de todo o espaço europeu, tornando pois necessária a supressão dos controlos fronteiriços e das formalidades que lhe são inerentes



Em matéria de tributação do consumo, o IVA resultante da 6ª Directiva de 17 de Maio de 1977 (Directiva 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

- ▶ efectuadas no território nacional, tal como são definidas no Regime do IVA nas Transacções 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...

Objectivo:

- ▶ eliminação nas relações entre os países membros da UE, 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

DL 290/1992, de 28 de Dezembro

- ▶ transposição para a ordem jurídica interna da Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro

Tratamento informático dos anexos recapitulativos

- ▶ 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) nº 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 "online" os computadores afectos ao IVA nos E.M. e um monitor das operações sediado em Bruxelas

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

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 efectuadas no interior da comunidade
- ▶ a repartição da receita pelos Estados-membros será efectuada com base em estatísticas macro-económicas de consumo
- ▶ as taxas normais do imposto deverão ser aproximadas, admitindo-se uma banda de variação não superior a 2 pontos percentuais (actualmente entre 15% e 35%)
- ▶ 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 actividade exercida já são consideradas sujeitos passivos de acordo com o Código do IVA
- ▶ 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 efectuadas (sujeitos passivos ou simples particulares)

Incidência subjectiva 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 colectivas 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 colectiva não abrangida em qualquer outra categoria**
- ➡ **Particulares que efectuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos**
- ➡ **As pessoas singulares ou colectivas que ocasionalmente efectuem 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**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Os 27 Estados-membros



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)



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)

Incidência

Uma operação intracomunitária está sujeita a IVA, quando:

► Comprador

- ♦ SP registado no EM1 para efeitos de IVA (Regime Normal)
- ♦ com NIF a dar conhecimento ao vendedor no momento da aquisição

► Vendedor

- ♦ SP registado no EM2
- ♦ 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 EM2 para o EM1
- ♦ o transporte tem de ser feito pelo comprador, pelo vendedor ou por terceiro, por conta de um deles ou de ambos

**IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO****15. Operações Intracomunitárias (RITI)****Taxas e Limites do IVA na União Europeia (2007)**

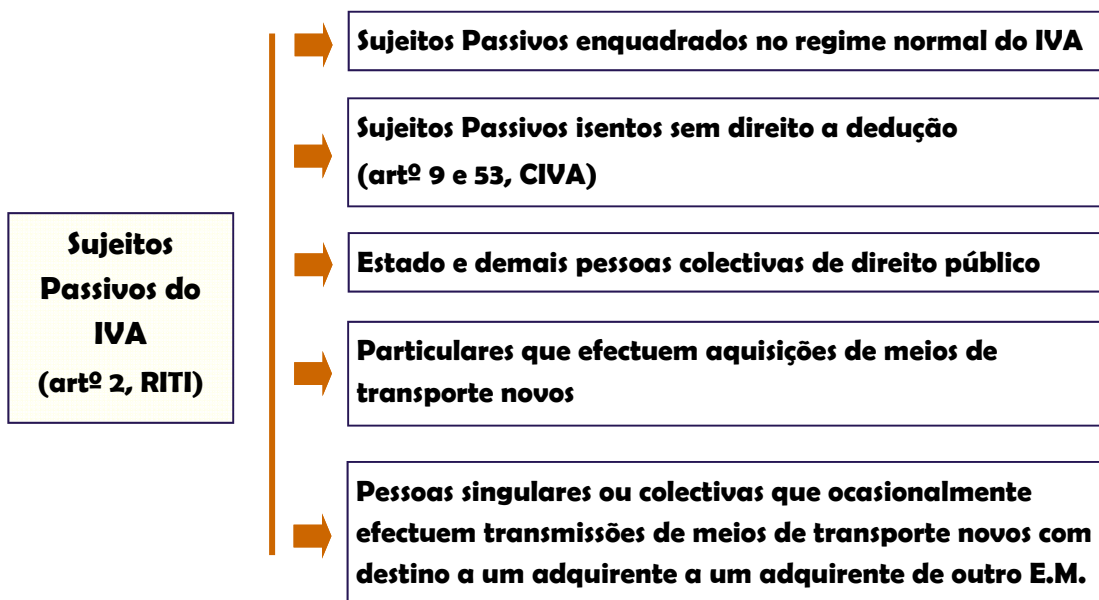
Estado-membro	Cod	Moeda	Taxa do IVA (%)		Limite AIB por isentos		Limite vendas distância		Isenção Peq. Empresas	
			Normal	Reduzidas	MOEDA	EUR	MOEDA	EUR	MOEDA	EUR
Áustria	AT	EUR	20	10	11.000	11.000	100.000	100.000	30.000	30.000
Bélgica	BE	EUR	21	6	11.200	11.200	35.000	35.000	5.580	5.580
Bulgária	BG	BGN	20	7	20.000	10.226	70.000	35.791	50.000	25.565
Chipre	CY	CYP	15	5 8	6.000	10.308	20.000	35.358	9.000	15.461
Rep. Checa	CZ	CZK	19	5	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	18	5	160.000	10.226	550.000	35.151	250.000	15.978
Grécia	EL	EUR	19	9	10.000	10.000	35.000	35.000	9.000 4.000	9.000 4.000
Espanha	ES	EUR	16	7	10.000	10.000	35.000	35.000	-	-
Finlândia	FI	EUR	22	8 17	10.000	10.000	35.000	35.000	8.500	8.500
França	FR	EUR	19,6	5,5	10.000	10.000	100.000	100.000	76.300 27.000	76.300 27.000
Reino Unido	GB	GBP	17,5	5	61.000	89.410	70.000	102.602	61.000	89.410
Hungria	HU	HUF	20	5	2.500.000	10.163	8.800.000	35.775	8.800.000	35.775
Irlanda	IE	EUR	21	13,5	41.000	41.000	35.000	35.000	70.000 35.000	70.000 35.000
Itália	IT	EUR	20	10	8.263	8.263	27.889	27.889	-	-
Lituânia	LT	LTL	18	5 9	35.000	10.137	125.000	26.203	100.000	28.962
Luxemburgo	LU	EUR	15	6	10.000	10.000	100.000	100.000	10.000	10.000
Letónia	LV	LVL	18	5	7.000	10.029	24.000	34.384	10.000	14.327
Malta	MT	MTL	18	5		10.000		35.000	15.000 10.000 6.000	37.000 24.300 14.600
Holanda	NL	EUR	19	6	10.000	10.000	100.000	100.000	-	-
Polónia	PL	PLN	22	7	39.700	10.507	139.000	36.786	39.700	10.507
Portugal (*)	PT	EUR	21	5 12	10.000	10.000	35.000	35.000	12.500 10.000	12.500 10.000
Roménia	RO	RON	19	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	20	8,5	10.000	10.000	35.000	35.000	25.000	25.000
Eslováquia	SK	SKK	19	-	420.000	12.480	1.500.000	44.570	1.500.000	44.570

(*) Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores: taxas 15%, 8% e 4%

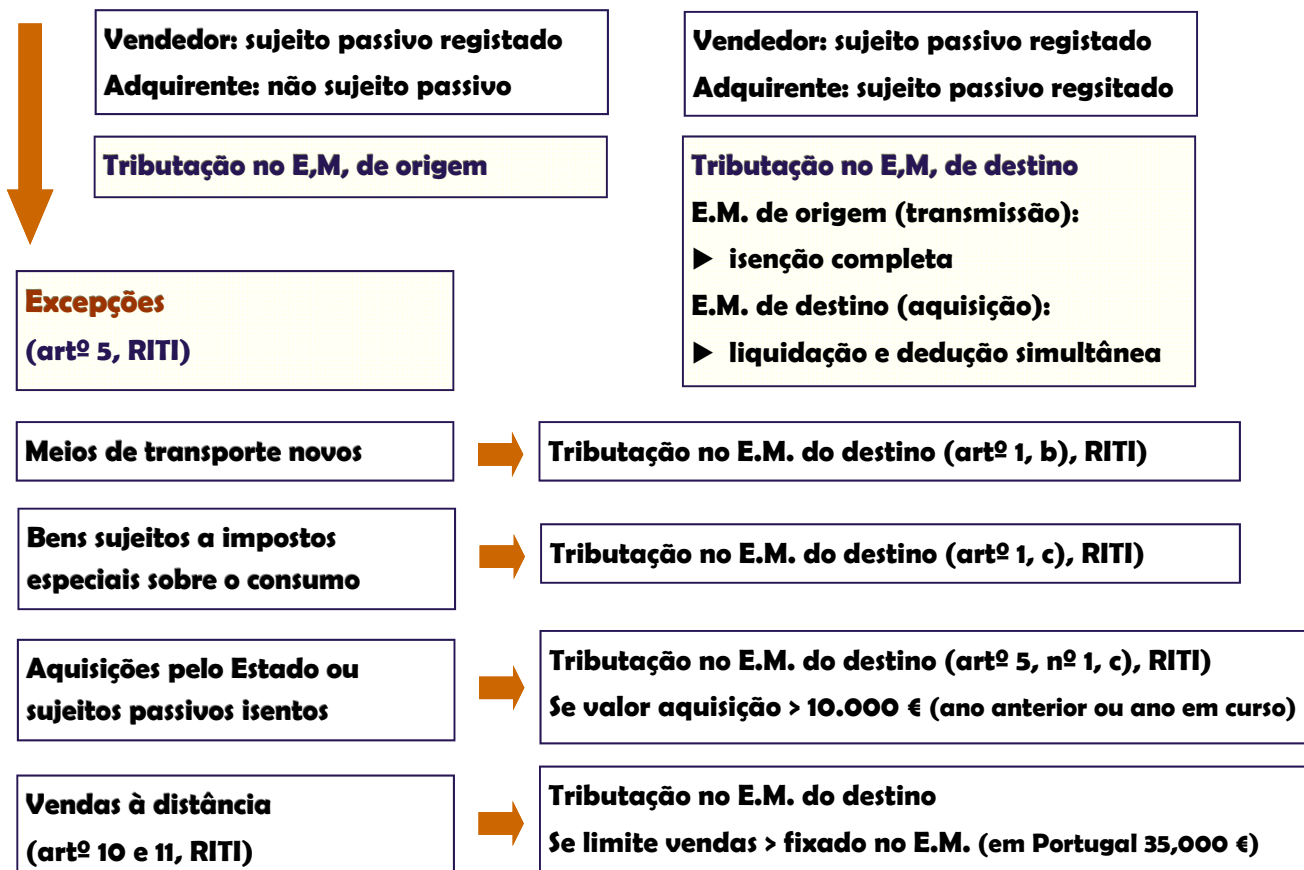
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Incidência Pessoal (RITI)



Regras gerais das operações intracomunitárias de bens



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime geral

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 respectivos 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 factura respectiva
- ♦ apuramento do imposto devido
- ♦ utilização do direito à dedução (se prorata, a percentagem correspondente)

Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB)

► 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 factura 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 factura ou documento equivalente (artº 28, 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

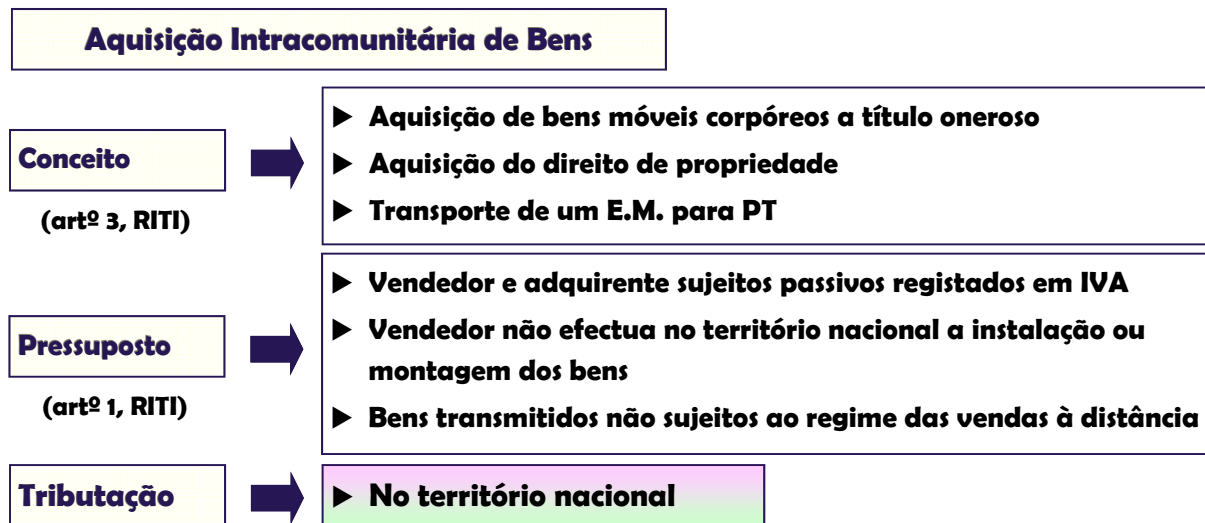
► Contabilísticas

- ♦ registo de todas as AIB realizadas (artº 44, CIVA e artº 32, RITI)
- ♦ Directriz Contabilística 11

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Resumo da regra geral de tributação das Aquisições Intracomunitárias de Bens



Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB)

Obrigações do Vendedor (SP Português)

De Facturação

- ▶ solicitação de NIF válido ao cliente
- ▶ emissão de documento legal até ao 15º dia do mês seguinte ao facto gerador (artº 28, RITI)
- ▶ referência à isenção do imposto (isenção completa → artº 14, a), RITI)
- ▶ regras de facturação (artº 35, nº 5, CIVA)

Declarativas

- ▶ preenchimento do Anexo Recapitulativo (Anexo I)
- ▶ envio do Anexo conjuntamente com a DP desse período (artº 23º e 31º, RITI)

Contabilísticas

- ▶ relevar contabilisticamente todas as vendas intracomunitárias (artº 44, CIVA e artº 32, RITI)
- ▶ Directriz Contabilística 11

Exemplo

Um SP registado para efeitos de IVA em Portugal adquiriu, a um sujeito passivo espanhol

- ▶ bens destinados a serem utilizados na sua actividade, por 100.000 €

SP espanhol pratica transmissão intracomunitária de bens (TIB)

- ▶ que não será tributada em Espanha
- ▶ desde que o SP português se identifique 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 respectiva taxa em vigor no território nacional: $100.000 \times 21\% = 21.000 \text{ €}$

O SP português poderá deduzir, em simultâneo, o IVA liquidado

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

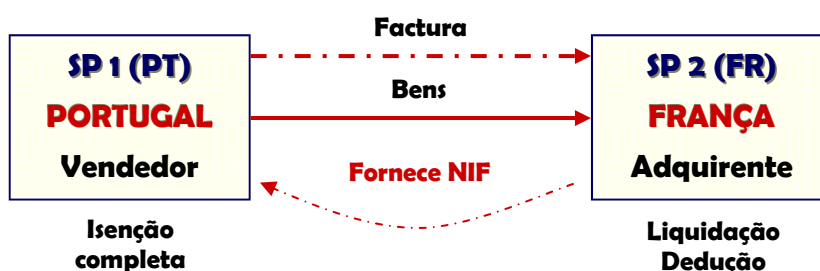
Isenções nas Transmissões Intracomunitárias de Bens

Desde que:

- ▶ o adquirente seja um SP registado em IVA noutro E.M.
- ▶ que tenha utilizado o NIF desse E.M. para efectuar 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



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.

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 factura 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 factura ou documento equivalente, se tiverem sido emitidos antes do prazo anterior

Não aplicável quando a factura ou documento equivalente respeitarem a pagamentos parciais que precedam o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente

Logo, não é devido IVA pelos adiantamentos

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Exemplo

X, LDA, no Regime Normal Mensal do IVA, apresenta no mês de Outubro de 2007, as seguintes operações, suportadas em documentos legais:

Apuramento do IVA, sabendo que em Setembro de 2007, as contas foram encerradas com um saldo na conta 2438 – “IVA Reembolsos pedidos” de 5.000 € e na Conta 2437 – “IVA a Recuperar” de 2.250 €

Diga quando remeteria a Declaração Periódica ao Serviço do IVA

Actividade sujeita a IVA com direito à dedução. Taxa = 21%

Apuramento do IVA:

- ▶ IVA liquidado: 28.980
- ▶ IVA dedutível: 21.360
- ▶ IVA regularização: -2.100
- ▶ IVA a recuperar: -2.250
- ▶ IVA a pagar ao Estado = 3.270 €

	Preço (IVA excluído)	IVA
VENDAS:		
Mercado interno	100.000	21.000
Mercado Intracomunitário	60.000	?
Países terceiros	40.000	?
DEVOLUÇÃO DE VENDAS:		
Mercado interno	15.000	3.150
COMPRAS DE MERCADORIAS:		
Mercado interno	25.000	5.250
Mercado Intracomunitário	20.000	?
Países terceiros	10.000	?
DEVOLUÇÃO DE COMPRAS:		
Mercado interno	5.000	1.050
COMPRAS DE IMOBILIZADO:		
Espanha	18.000	?
E.U.A.	24.000	?
ENCARGOS OUTROS BENS E SERVIÇOS		
Energia eléctrica	2.000	100
Água	1.000	50
Manutenção da viatura de turismo	2.500	525
Combustíveis (gasóleo):		
Viaturas de turismo	2.000	420
Máquinas	3.000	630

Liquidação	Preço	IVA	Dedução	Preço	IVA
VENDAS:			COMPRAS DE MERCADORIAS:		
Mercado interno	100.000	21.000	Mercado interno	25.000	5.250
Mercado Intracomunitário	60.000	-	Mercado Intracomunitário	20.000	4.200
Países terceiros	40.000	-	Países terceiros	10.000	2.100
			DEVOLUÇÃO DE COMPRAS:		
DEVOLUÇÃO DE VENDAS:			Mercado interno	-5.000	-1.050
Mercado interno	-15.000	-3.150	COMPRAS DE IMOBILIZADO:		
			Espanha	18.000	3.780
COMPRAS DE MERCADORIAS:			E.U.A.	24.000	5.040
Mercado Intracomunitário	20.000	4.200	OUTROS BENS E SERVIÇOS:		
			Energia eléctrica	2.000	100
COMPRAS DE IMOBILIZADO:			Água	1.000	50
Espanha	18.000	3.780	Manutenção da viatura	3.025	0
			Combustíveis (gasóleo):		
			Viaturas de turismo	2.210	210
			Máquinas	3.000	630

A DP de Outubro de 2007 seria enviada, via Internet, aos Serviços do IVA, até ao dia 10 de Dezembro de 2007

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Facto gerador e exigibilidade

O factor 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 efectuado 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

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

► que 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

Na primeira hipótese 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 dependerão das disposições em vigor na Alemanha, sendo certo que em Portugal não se verificará para o sujeito passivo nacional qualquer aquisição intracomunitária de bens

Na segunda houve lugar à transferência do poder de disposição das mercadorias, pelo que ocorreu a respectiva transmissão e a correspondente aquisição

- se as mercadorias não tiverem saído da Alemanha, não estão reunidos os requisitos para que possa ser considerada como operação intracomunitária, pelo que terá de ser tributada como operação interna
- se as mercadorias tiverem saído da Alemanha, haverá lugar neste país a uma transmissão intracomunitária que aproveitará da correspondente isenção, havendo em contrapartida uma aquisição intracomunitária no E.M. do seu desaparecimento que será considerado como lugar de chegada do bem

Através do DL 82/94, de 14 de Março, foi fixado o momento do facto gerador nas aquisições intracomunitárias derivadas da afectação 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (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 efectuada 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 colectivas 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 factura do vendedor (artº 29, RITI)

Definição de meios de transporte (artº 6, nº 1, b), RITI)

- ▶ embarcações: comprimento > 7,5 m
- ▶ aeronaves: peso total de descolagem > 1.550 Kg
- ▶ veículos terrestres a motor: cilindrada > 48 cc ou potência > 7,2 Kw

Definição de meios de transporte usados (artº 6, nº 2, RITI)

- ▶ transmissão após 3 meses ou 6 meses (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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial dos meios de transporte novos

Tratando-se de veículos “sujeitos a IA” (automóveis ligeiros de passageiros), o IVA é pago juntamente com aquele imposto na DGAIEC, independentemente da qualidade do adquirente, excepto no caso das aquisições serem efectuadas por operadores registados

Os sujeitos passivos isentos (artº 9, CIVA e artº 53, CIVA), o Estado e particulares que efectuem Aquisições Intracomunitárias de MTN não sujeitos a IA passam a pagar o IVA na DGAIEC (artº 22, nº 4, RITI - redacção DL 211/2005, de 7 de Dezembro)

Exemplo

Automóvel adquirido em 5.7.2007 (data da 1ª utilização constante do título de registo de propriedade), foi posteriormente adquirido no território nacional em 5.11.2007, 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 efectuada no território nacional

Exemplo

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 2007, na Alemanha, a fornecedores com NIF válido, uma viatura ligeira de mercadorias afecta 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 IA pago à DGAIEC com a legalização da viatura foi de 3.000 €

Perante estes dados, e considerando que no mês de Fevereiro de 2007 não foram realizadas quaisquer outras operações, quer no mercado externo que no interno, e que não havia créditos a reportar de períodos anteriores, qual o resultado da declaração periódica de Fevereiro de 2007

Estamos perante um Sujeito Passivo Misto, que realiza, simultaneamente, operações isentas que não conferem direito a dedução (construção de prédios de habitação para venda - artº 9, nº 31, CIVA) e operações sujeitas e não isentas (empreitadas de obras públicas)

- ▶ estamos ainda perante duas AIB, uma afecta à actividade isenta (grua nova) e a outra afecta à actividade 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 21.000 € ($100.000 \times 21\%$) na DP, no entanto, uma vez que se encontra afecto à actividade isenta, não é possível a sua dedução
- ▶ a aquisição da viatura está sujeita, no entanto o IVA é liquidado pela DGAIEC e aí pago pela empresa no montante de 6.300 € [$(27.000 + 3.000) \times 21\%$] - artº 22, nº 4, RITI, podendo ser deduzido uma vez que se destina à actividade tributada e não se encontra excluído do direito à dedução (artº 19, nº 1, CIVA)

Logo, IVA apurado: $21.000 - 6.300 = 14.700$ €

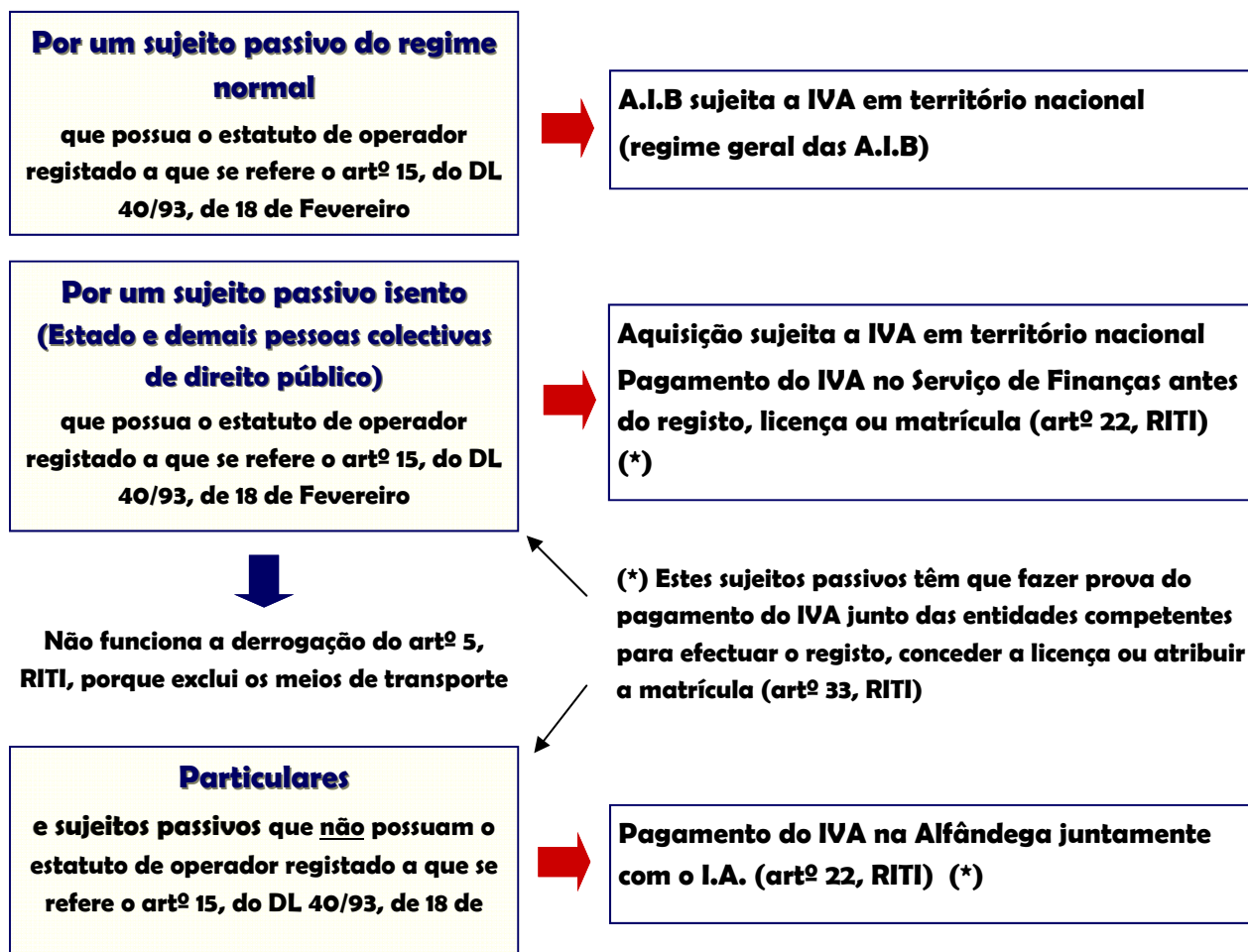
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial dos meios de transporte novos

Regra especial de aquisição de meios de transporte novos sujeitos a imposto automóvel

► em vigor a partir de 01-07-2001 (artº 6, nº 2, DL 31/2001, de 8 de Fevereiro)



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 respectivas transacções, 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 transacções devem sempre localizar-se no país de destino, qualquer que seja o adquirente e o transmitente

Aquisição intracomunitária de bens sujeitos a impostos especiais de consumo ou imposto automóvel

- princípio geral de que o valor tributável compreenderá também aqueles impostos
- ainda que quer estes quer o IVA sejam liquidados em momentos diferentes

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial das vendas à distância

Vendas à distância (artº 10 e 11, RITI)

Requisitos:

- ▶ operações efectuadas 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 efectuada pelo fornecedor (ou por sua conta)
 - ♦ exemplo: vendas por catálogo, internet, televendas, etc

Particulares

Princípio base de tributação na origem

- ▶ bens transportados ou expedidos por conta do adquirente
- ▶ excepção 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.

Serão sempre tributáveis em Portugal

- ▶ as vendas, feitas por fornecedores sujeitos passivos de outro E.M., de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, cujo adquirente seja um particular aqui domiciliado

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial das vendas à distância

Vendas à distância provenientes de outro E.M.

- ▶ serão 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 factura vem com IVA do E.M. do vendedor)
 - ♦ ultrapassado o limite (incluindo a venda em que ultrapassa)
- ▶ registo do vendedor em Portugal (artº 26, 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 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 efectuadas no decurso do 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
- ▶ resulta alterado esse lugar quanto às seguintes entregas efectuadas no E.M. de chegada da expedição ou transporte:
 - ♦ a que, no ano civil em curso, tenha ultrapassado o limiar aplicado pelo E.M. no decurso desse mesmo ano civil
 - ♦ todas as posteriormente efectuadas nesse E.M. no decurso do mesmo ano civil
- ▶ as efectuadas nesse E.M. no ano civil seguinte àquele em que ocorreu a situação referida

Exemplo

No ano de 2006 um vendedor, sujeito passivo português

- ▶ efectuou 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 2007 efectuar para aquele E.M. considerar-se-ão localizadas/tributadas na Holanda
- ▶ em 2006, na operação seguinte à que ultrapassa o limite

Se, pelo contrário, em 2006 o valor das venda à distância para aquele E.M. não tiver excedido aquele limiar, considerar-se-ão localizadas/tributadas em Portugal enquanto o mesmo não for ultrapassado

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial das vendas à distância

Artº 10, RITI

As vendas de bens, cujo transporte com destino ao adquirente estabelecido ou domiciliado em outro E.M. seja feito pelo próprio fornecedor, sujeito passivo em Portugal, ou por sua conta, na condição de que o adquirente não seja pessoa abrangida pelo regime das aquisições intracomunitárias no país de chegada dos bens, ou seja um particular:

- ▶ o valor das transacções (com exclusão das transmissões de meios de transporte novos e de bens sujeitos a impostos especiais de consumo), líquido de IVA, por si efectuado no ano civil anterior ou no ano civil em curso, inferior ou igual ao montante a partir do qual o E.M. de chegada
 - ♦ considera que as transmissões são lá tributadas
- ▶ se o mesmo valor exceder o limite fixado pelo E.M. de chegada, a operação não será tributada em Portugal (a tributação ocorre naquele E.M.)
 - ♦ o mesmo acontece nos casos em que, embora não seja excedido o limite em análise, o fornecedor nacional opte, no E.M. de chegada, pela tributação nesse país

Artº 11, RITI

Quando Portugal seja o E.M. de chegada dos bens vendidos por fornecedores (SP de outro E.M.), nas condições que qualificam para a aplicação do regime de vendas à distância, teremos:

- ▶ se o valor das transacções abrangidas por este regime especial, efectuadas pelo respectivo vendedor à distância para Portugal, superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, ao limite de 35.000 €, a tributação ocorrerá em Portugal
 - ♦ o fornecedor tornar-se-á sujeito passivo em Portugal, devendo registar-se como tal ou aqui nomear um representante fiscal
 - ♦ o mesmo acontecerá se, não obstante não ser excedido o limite de 35.000 €, o fornecedor optar, em Portugal, pela tributação neste país
- ▶ se o valor for inferior ou igual a 35.000 €, a operação não será tributada em território nacional, mas sim no E.M. de partida, ou seja, aquele em que se acha estabelecido ou domiciliado o fornecedor

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial das vendas à distância

Vendas efectuadas por um sujeito passivo a partir do território nacional para outro E.M.

Regime de tributação	Facturação /registo	RITI
Tributação em PT (na origem) ▶ vendas à distância para E.M. chegada $\leq$ limiar desse E.M. ▶ vendedor não opta pela tributação no destino	c/ IVA português	artº 10, nº 1 e 3
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

Vendas efectuadas por um sujeito passivo de outro E.M. com destino ao território nacional

Regime de tributação	Facturação /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
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

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 factura ou documento equivalente 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 28, CIVA)



Pagamento do imposto no mesmo prazo da declaração periódica (artº 22, RITI)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**15. Operações Intracomunitárias (RITI)**

Regime especial aplicável ao Estado, Pessoas Colectivas de Direito Público e SP Isentos

Estado, Pessoas Direito Público e Isentos

AIB efectuadas por:

- ▶ **sujeito passivos isentos pelo artº 9, CIVA ou pelo artº 53, CIVA**
- ▶ **Estado (quando actue 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 factura de compra (exigibilidade → art. 13º) (artº 30, RITI)

§.P. isentos com operações sem direito a dedução

Estado ou pessoas colectivas de direito público

Não sujeitas a IVA em Portugal

Tributação na origem (E.M.) (artº 5, nº 1, RITI, se:

- ▶ **AIB efectuadas por aqueles §.P. 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 (os isentos) → durante 2 anos (artº 5, nº 3, RITI)**

Sujeitas a IVA em Portugal

▶ **Tributação no destino (em Portugal) se:**

- ♦ **AIB efectuadas por aqueles §.P. 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 30, RITI)**
 - ♦ **sujeitos passivos isentos**
 - ♦ **AIB - enviar declaração até final do mês seguinte**
 - ♦ **não necessário nos períodos em que não há AIB**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial aplicável ao Estado, Pessoas Colectivas de Direito Público e SP Isentos

Obrigações dos S.P. isentos, Estado e pessoas colectivas 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 efectuarem uma AIB → quando o seu valor > 10.000 €
- ▶ antes de efectuarem 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 30, RITI)

Exemplo

Sujeito passivo, enquadrado no regime especial de isenção (artº 53, CIVA)

- ▶ efectua uma aquisição de um bem de equipamento a um fornecedor espanhol, em 2006
- ▶ 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

A Escola X, isenta nos termos do artº 9, CIVA

- ▶ em 2006, vai fazer 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 efectuar a AIB
 - ♦ terá que se registar em IVA
 - ♦ apresentar declaração de início de actividade 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**15. Operações Intracomunitárias (RITI)**

Regime especial aplicável ao Estado, Pessoas Colectivas de Direito Público e SP Isentos

Exemplo

Uma clínica médica com sede em Lisboa, abrangida pela isenção do artº 9, CIVA, e que nunca realizou, até ao ano de 2006, qualquer aquisição de bens no estrangeiro, efectuou, durante o ano de 2006 as seguintes aquisições a fornecedores de outros Estados-membros, todos eles possuidores de NIF constante no VIES:

- ▶ aquisição em 10.08.2006 → material de sutura no Reino Unido por 8.000 €
- ▶ aquisição de uma viatura ligeira de passageiros em 20/08/2006, com 2.500 Km e 2 anos, no valor de 25.000 €
- ▶ aquisição em 10.10.2006 → material de radiologia na Bélgica por 4.000 €
- ▶ aquisição em 2.11.2006 → equipamento para cirurgia, na Alemanha, por 25.000 €
- ▶ aquisição em 23.11.2006 → 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 (pressupondo que não exerceu a opção do artº 5, nº 3, RITI, de tributar as AIB)
- ▶ Aquisição em 10.08.2006:
 - ♦ não sujeita a IVA (IVA da origem, evidenciado na factura do fornecedor) (artº 5, nº 1, RITI)
- ▶ Aquisição de uma viatura ligeira de passageiros em 20.08.2006:
 - ♦ não se aplica este regime de exclusão por existir um regime próprio de enquadramento
- ▶ Aquisição em 10.10.2006
 - ♦ material de radiologia na Bélgica por 4.000 €
 - ♦ ultrapassou, por força desta aquisição os 10.000 €, pelo que, nos termos do 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, pelo que as remessas de bens estarão na origem isentas de IVA e no destino (PT) a ele sujeitas como uma “normal” AIB (isto só acontece após a entrega da declaração de alterações)
- ▶ Aquisição em 2.11.2006 → 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 por força da 2ª parte do artº 5, nº 1, c), RITI
 - ♦ a clínica terá de, obrigatoriamente, entregar a declaração de alterações antes de efectuar 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 efectuar posteriormente, tal como acontece com a aquisição de 23/11/2006

Nota:

- ▶ este tipo de SP (isentos nos termos do artº 53, CIVA ou artº 9, CIVA) assim como o Estado, quando efectuam AIB sujeitas a IVA por já não beneficiarem deste regime de derrogação deverão entregar a declaração apenas quando efectuarem aquelas operações sujeitas e até ao final do mês seguinte ao da exigibilidade (declarações casuais) (artº 30, RITI)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

15. Operações Intracomunitárias (RITI)

Regime especial aplicável aos 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 566/99, de 22 de Dezembro)
- 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 DGAIEC, 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 manufacturado destinado ao consumo em todo o território nacional e é devido no momento em que se verifica a produção ou importação em Portugal

As embalagens de venda ao público de tabaco manufacturado 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 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 álcool

O imposto incide sobre o álcool etílico não vínico produzido no território nacional ou importado, havendo isenções sobre o álcool utilizado em fins industriais, hospitais e outros estabelecimentos de saúde, testes laboratoriais, exportação, etc

Compete à DGAIEC proceder à cobrança e fiscalização do imposto

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**15. Operações Intracomunitárias (RITI)****Regime especial aplicável aos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC's)****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, estando isento de imposto o vinho produzidos por particulares e consumido pelo produtor, desde que não seja objecto 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 colectivas em nome dos quais são declaradas para introdução no consumo as mercadorias sujeitas a imposto

Imposto automóvel

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 foi abolido a partir de 1.7.2007, sendo substituído pelo novo imposto sobre veículos (Lei 22-A/2007, de 29.6)

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 efectuadas pelo Estado, pessoas colectivas de direito público e SP isentos****Pagamento do IVA na Alfândega juntamente com os IEC's (artº 22, RITI)**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**16. Isenções em operações intracomunitárias de bens****Isenção na Transmissão Intracomunitária de Bens (artº 14, a), RITI)**

Estão isentas de imposto:

- ▶ as transmissões de bens, efectuadas por um S.P. 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 colectiva registada para efeitos do IVA em outro Estado membro
- ▶ que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens

Outras isenções nas transmissões intracomunitárias de bens (artº 14, RITI)

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 efectuada pelo SP para as necessidades da sua empresa noutro E.M.

Transmissões de bens sujeitas a IEC efectuadas 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 Directiva)

- ▶ 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

Tratamento das operações triangulares

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**16. Isenções em operações intracomunitárias de bens****Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens**

- ➡ **AIB cuja transmissão no território nacional seja isenta**
- ➡ **AIB cuja importação seja isenta pelo artº 13, CIVA**
- ➡ **AIB efectuadas por um SP que se encontra em condições de beneficiar do reembolso do IVA nos termos do DL 408/87, de 31.12**

DL 408/87, de 31 de Dezembro

Estabelece o reembolso do IVA suportado no interior do País por sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional

- ▶ **tem subjacente o princípio da reciprocidade**
- ▶ **no entanto o reembolso está dependente das exclusões do direito à dedução vigentes nos países onde o imposto foi suportado**

Permite o reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional

- ▶ **AIB cujo lugar de chegada se situe no TN quando simultaneamente:**
 - ♦ **sejam efectuadas por um SP não residente, sem estabelecimento estável no território nacional e aqui não se encontre registado para efeitos de IVA**
 - ♦ **os bens tenham sido directamente expedidos ou transportados a partir de um E.M. diferente daquele que emitiu o NIF ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a AIB**
 - ♦ **os bens tenham sido adquiridos para serem objecto de uma transmissão subsequente no território nacional, por esse SP**
 - ♦ **a transmissão de bens seja efectuada para um SP registado em IVA no território nacional**
 - ♦ **o SP adquirente seja expressamente designado, na factura a emitir pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão efectuada no território nacional**
- ▶ **8ª Directiva do Conselho 79/1072/CEE, de 6 de Dezembro de 1979**

Os pedidos de reembolso devem respeitar ao período do ano civil imediatamente anterior, desde que o montante a reembolsar seja superior a 19,95 €

Poderão ser solicitados reembolsos referentes ao IVA suportado num período não inferior aos três meses imediatamente anteriores, desde que o montante a reembolsar seja superior a 159,62 €

Documentos:

- ▶ **originais dos documentos de importação e das facturas ou documentos equivalentes, passados nos termos do artº 35 ou 38, CIVA, comprovativos de que o IVA foi suportado**
- ▶ **certificado, emitido pelo E.M. onde se encontra estabelecido, comprovativo da sua sujeição a IVA, o qual será válido pelo período de um ano a contar da data de emissão**

Os reembolsos do IVA, quando devidos, deverão ser efectuados pela DGCI até ao fim do 6º mês seguinte ao da apresentação do pedido

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

16. Isenções em operações intracomunitárias de bens

Isenções nas importações de bens (artº 16, RITI)

Isenção nas importações de bens (artº 16, RITI)

- ▶ efectuadas por um S.P., agindo como tal
- ▶ quando esses bens se destinem a ser objecto 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 DGAIEC, 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**

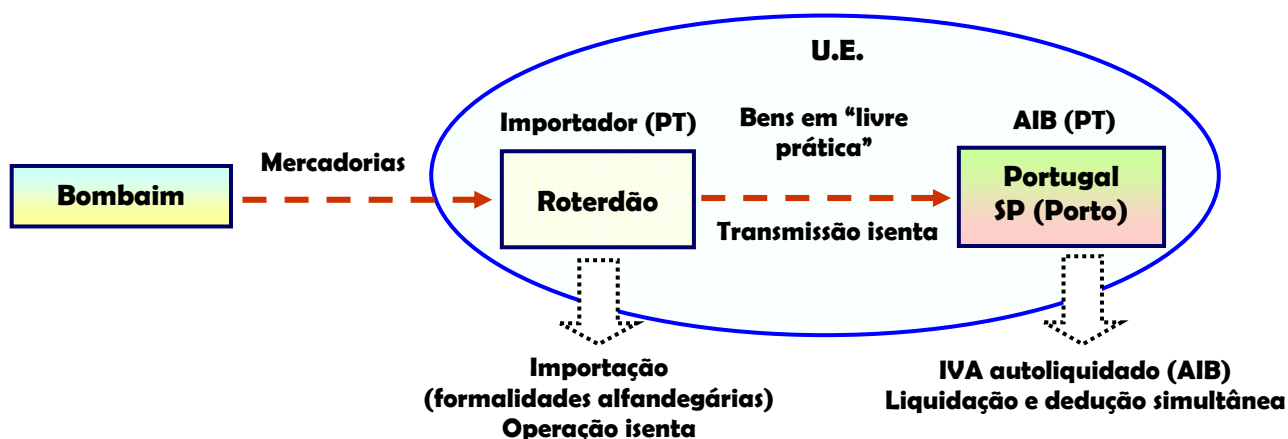
Bens em livre prática (...)

- **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

Uma empresa de Bombaim (Índia) vende confecções à empresa portuguesa PT, com sede no Porto. Os bens alienados, no valor de 60.000 €, são expedidos em 20.08.2007, por via marítima, de Bombaim para Roterdão, onde dão entrada em território comunitário a 25.08.2007, para serem expedidos de imediato, por via rodoviária, para o Porto, onde chegam a 1.09.2007.

Estamos perante uma operação assimilada a uma Aquisição Intracomunitária de Bens tributada em Portugal na sequência de uma importação de bens isenta nos Países Baixos (artº 16, RITI)



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**16. Isenções em operações intracomunitárias de bens**

Isenções nas importações de bens (artº 16, RITI)

Exemplo

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 DL 290/92, de 28 de Dezembro, a partir de 1.01.1993, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais no interior da U.E., 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, relativamente aos bens provenientes de países terceiros, 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, para além do cumprimento das formalidades previstas para importação de mercadorias, o pagamento dos direitos aduaneiros no E.M. de entrada dos bens (artº 79, do Código Aduaneiro Comunitário)

- a mercadoria poderá, em princípio, beneficiar da isenção de IVA naquele país, face ao disposto no artº 28-C, ponto D, da 6ª Directiva (aditado pela Directiva 91/680/CEE, de 16/12/1991), uma vez que os bens se destinam a ser enviados para outro Estado-membro, neste caso, Portugal

Quanto à liquidação do IVA em Portugal, considerando o artº 4, nº 1, a), RITI, que assimila a AIB, efectuada a título oneroso, a afectação por um S.P. 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 S.P., no âmbito da sua actividade, implicando, pois, a sujeição a IVA da operação (artº 1, RITI) e a consequente liquidação do IVA (artº 23, nº 1, a), RITA)

- o valor tributável da AIB é constituído pelo preço de aquisição dos bens, acrescido, nomeadamente, de impostos, direitos, taxas e outras imposições (com excepção do próprio IVA) e das despesas acessórias eventualmente debitadas, tais como, as respeitantes a transporte, embalagem, seguros e comissões

O adquirente fica obrigado à inscrição do valor tributável e correspondente imposto nos campos 10 e 11 do quadro 06 da declaração periódica respeitante ao período em que, de acordo com as regras constantes do artº 13, RITI, se verifique a sua exigibilidade

O IVA liquidado poderá igualmente ser deduzido na mesma declaração periódica nos campos 20 a 24 do quadro 06, nos termos gerais do CIVA, conforme estipula o artº 19, nº 1, RITI

Não é exigido IVA pela Alfândega espanhola devido à norma idêntica ao nosso artº 16, RITI

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

17. 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 no Anexo Recapitulativo (Anexo I) do artº 31, nº 2, RITI
 - ♦ código indicador do tipo de operação (4)

O circuito físico das mercadorias não coincide com o circuito documental (facturas)

- ▶ regra geral de localização das AIB segundo a qual a tributação irá ocorrer no EM 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 efectuada 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”
 - ♦ as operações em que o circuito documental (facturas) não acompanha directamente a movimentação física dos bens transaccionados

Localização excepcional das AIB no E.M. que atribuiu o NIF de IVA ao abrigo do qual foi efectuada a aquisição, a não ser que seja feita a prova de que os bens foram efectivamente 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”

Na ausência de medidas de simplificação que evitassem a dupla tributação decorrente da aplicação do “mecanismo de segurança”, o operador B deveria adoptar um dos procedimentos alternativos que se indicam em seguida:

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 (EM 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 efectivo destino dos bens), sendo assim, aquela medida simplificadora converte aquela operação triangular na seguinte operação:



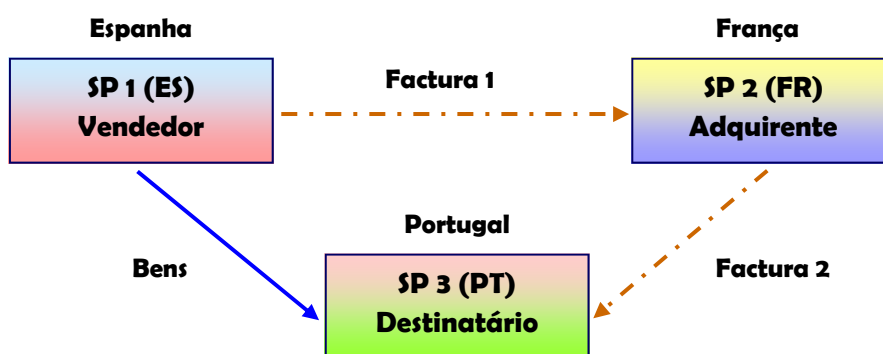
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

17. Operações triangulares

Exemplo

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, facturados pelo SP 1 ao SP 2 e pelo SP 2 ao SP 3 são, porém, directamente expedidos ou transportados pelo SP1 do E.M. 1 (ES) para o SP 3 no E.M. 3 (PT)



A AIB será tributada no E.M. 3 (PT) por ser o local da chegada dos bens (artº 8, nº 1, RITI)

- mas, porque o adquirente SP 2 utiliza, para efectuar a aquisição, um NIF, para efeitos de IVA, atribuído pelo E.M. 2 (FR), faz accionar a “cláusula de segurança”
 - ♦ impondo a tributação no E.M. 2 (FR) por ser esse que atribuiu o NIF do adquirente dos bens
 - no entanto, esse “mecanismo de segurança” não será aplicável quando o adquirente SP 2 prove, no momento da aquisição
 - ♦ que esta foi sujeita a imposto no E.M. de chegada dos bens (PT) (similar ao artº 8, nº 2, RITI)
 - considera-se que a AIB foi sujeita a IVA no E.M. de chegada dos bens (E.M. 3 - PT), quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições (artº 8, nº 3, RITI):
 - ♦ SP 2, registado em IVA no E.M. 2 (FR), tenha adquirido os bens para os transmitir ao SP 3 do E.M. 3 (PT)
 - ♦ os bens tenham sido directamente expedidos do E.M. 1 (ES) com destino ao SP 3 (PT), sujeito passivo registado para efeitos de IVA no E.M. 3 (PT)
 - ♦ SP 3 (PT) seja, na factura emitida por SP 2 (FR), designado como devedor do IVA pela transmissão dos bens que ocorre no E.M. 3 (PT)
 - aquisição do SP 2 (FR) ao SP 1 (ES):
 - ♦ fisicamente, os bens não passam pela França → não é uma AIB
 - ♦ em França → não é o local de chegada
 - 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: líquida e deduz
- Em França (assinala no Anexo I (4) da DP - operação triangular)**
- ♦ prova da tributação em Portugal
- Em Espanha (transmissão intracomunitária isenta)**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

17. Operações triangulares

Portugal o E.M. da chegada dos bens

- ▶ o adquirente-revendedor, de outros 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 Português (artº 24, nº 5, RITI)

Para que assim aconteça é necessário, porém que se verifiquem determinadas condições a saber:

- ▶ 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 devem ser expedidos directamente do fornecedor para o cliente em Portugal
- ▶ o adquirente-revendedor deve emitir factura 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 32, nº 5, RITI)

Adquirente-revendedor sujeito passivo de IVA em Portugal

A simplificação consiste em afastar a disciplina do artº 8, nº 2, RITI, ou seja, não considerar 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
- ▶ os bens devem ser expedidos do E.M. do fornecedor directamente 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 objectivo directo e imediato a transmissão subsequente a um cliente, sujeito passivo nesse E.M.
- ▶ o sujeito passivo nacional deve emitir ao seu cliente factura 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 sujeito passivo nacional deve qualificar a venda assim realizada como transmissão intracomunitária no anexo recapitulativo do respectivo período, com o código 4 e com a indicação do NIF de IVA do adquirente-destinatário no E.M. de chegada dos bens.

Bens expedidos ou transportados a partir de Portugal

O fornecedor nacional realiza uma normal transmissão intracomunitária, isenta nas condições gerais do artº 14, RITI

- ▶ a operação será normalmente relevada na sua DP de IVA e no anexo recapitulativo, com indicação
 - ♦ do NIF do adquirente-revendedor (atribuído pelo E.M. onde ele se encontra registado)
 - ♦ e o E.M. de destino dos bens

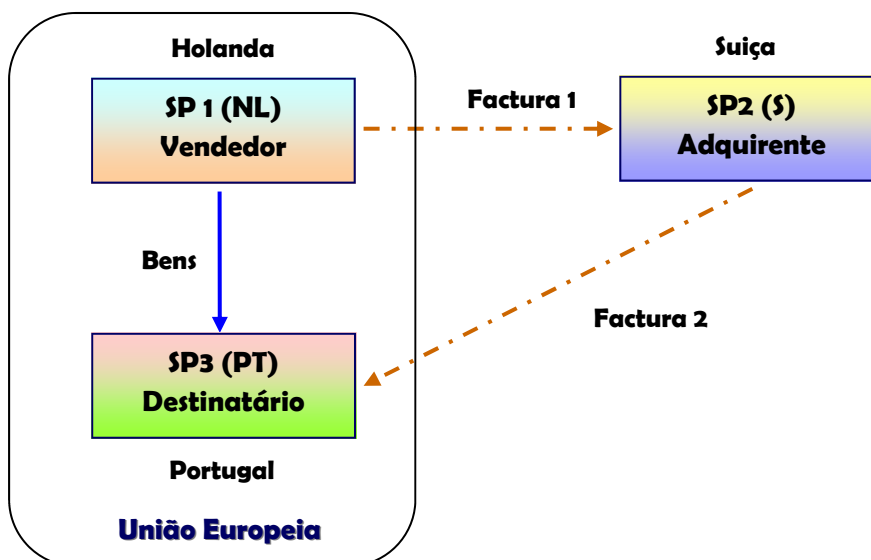
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

17. Operações triangulares

Falsas triangulares

Operações triangulares, em que intervém um operador económico situado em país terceiro

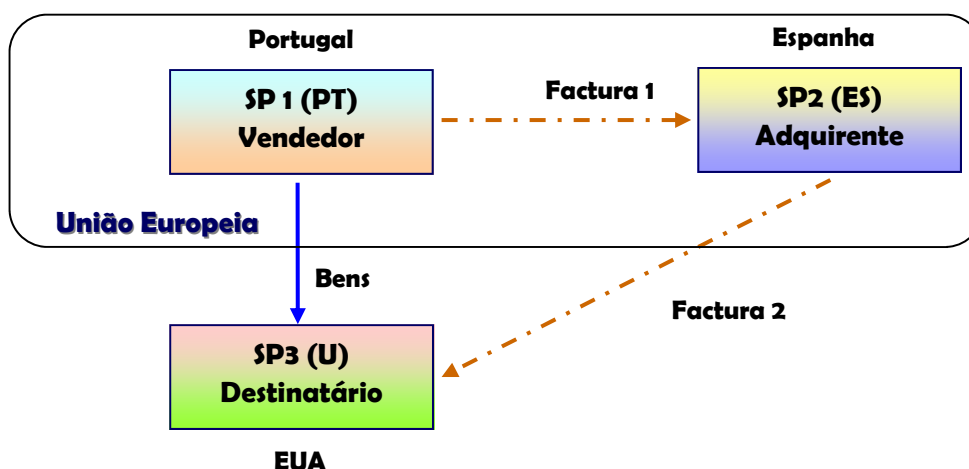
► bens totalmente movimentados no interior da União Europeia:



Operação não isenta de IVA

- \$ (Suíça) tem de se estabelecer num E.M. - ou nomear representante
 - ♦ operações intracomunitárias de bens se se estabelecer na Holanda ou em Portugal
 - ♦ operações triangulares, se se estabelecer noutro E.M.

Operações que dão lugar a exportação



P (Portugal) faz a exportação dos bens

- Débito de P (Portugal para E (Espanha) isento de IVA, visto tratar-se de uma exportação para U (EUA)
- Exportação de P deve ser feita em nome e por conta de E, indicando o valor de venda

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

17. Operações triangulares

Exemplo

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 actividade, adquiriu uma certa quantidade de produtos a uma empresa do Luxemburgo, para fins de revenda a uma empresa da Alemanha

Todavia, a empresa portuguesa à fornecedora do Luxemburgo que procedesse directamente à expedição dos produtos para a cliente alemã

Todos os intervenientes no negócio indicaram aos seus parceiros os respectivos NIF

A firma portuguesa indicou na factura emitida ao cliente alemão, a qualidade deste como devedor do IVA na Alemanha, incluindo essa venda no Anexo Recapitulativo

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)

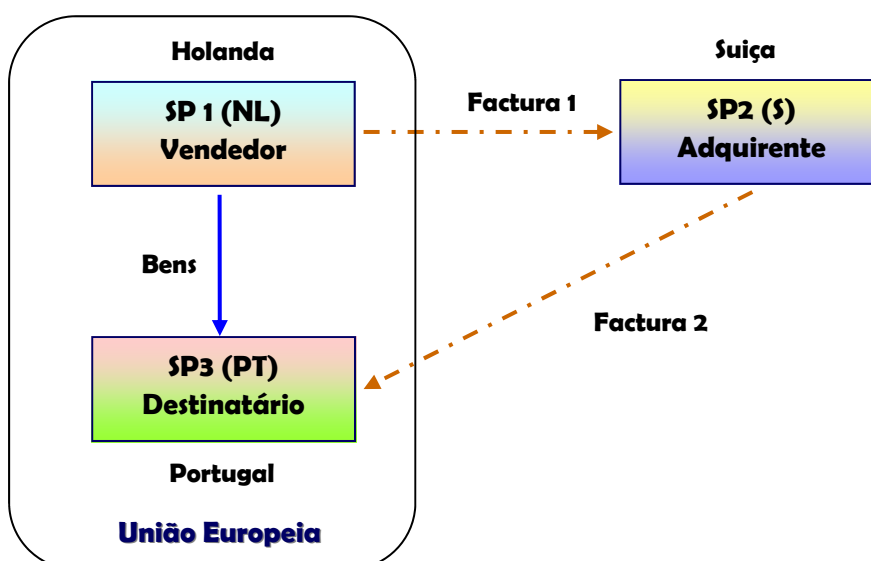
A empresa portuguesa, no âmbito desta operação, faz duas AIB

- 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)

Falsas triangulares

Operações triangulares, em que intervêm um operador económico situado em país terceiro

- bens totalmente movimentados no interior da União Europeia:



Operação não isenta de IVA

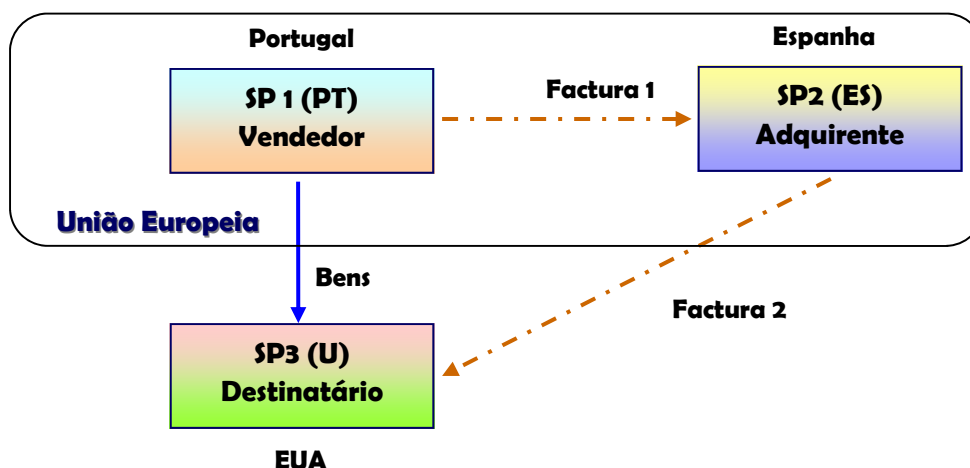
- S (Suíça) tem de se estabelecer num E.M. - ou nomear representante
 - ♦ operações intracomunitárias de bens se se estabelecer na Holanda ou em Portugal
 - ♦ operações triangulares, se se estabelecer noutro E.M.

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

17. Operações triangulares

Falsas triangulares

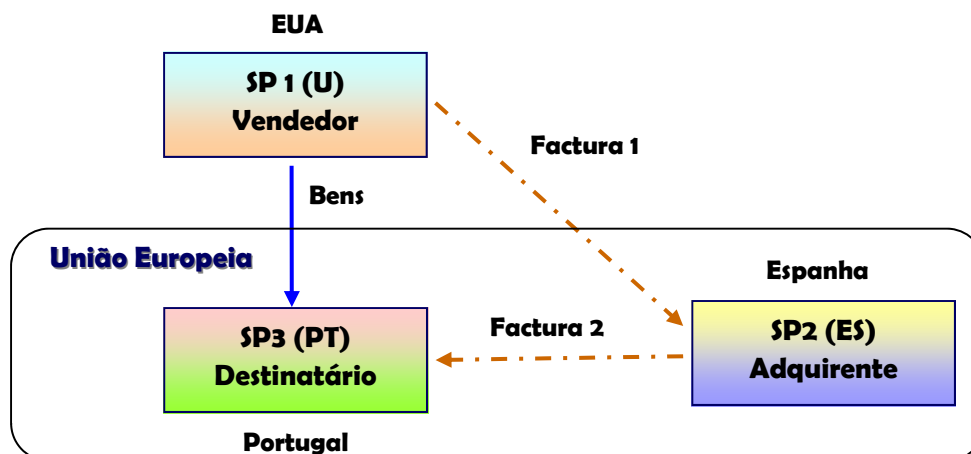
Operações que dão lugar a exportação



P (Portugal) faz a exportação dos bens

- Débito de P (Portugal para E (Espanha) isento de IVA, visto tratar-se de uma exportação para U (EUA)
- Exportação de P deve ser feita em nome e por conta de E, indicando o valor de venda

Operações que dão lugar a importação



P (Portugal) faz a importação dos bens

- Débito de E (Espanha) para P (Portugal) fora do campo da incidência do IVA
- P paga o IVA na alfândega, com base na Factura 2

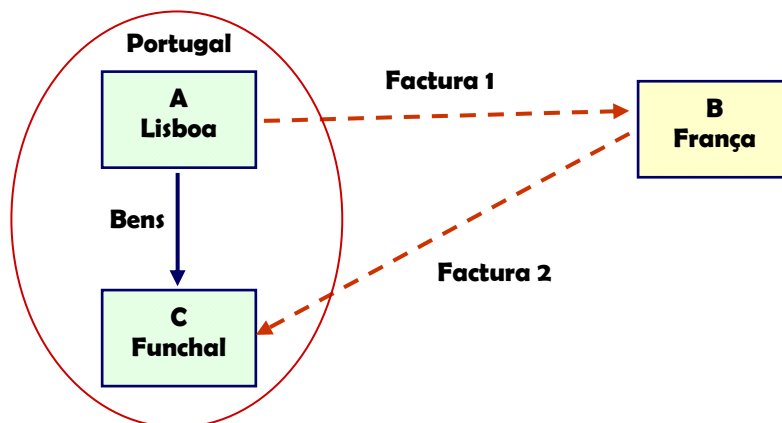
P efectua uma importação tributada em Portugal, cujo valor tributável terá por base a Factura 2

- a factura 2 não se encontra sujeita a IVA
- nos EUA a exportação (Factura 1) estará isenta à luz do princípio global da tributação no destino

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

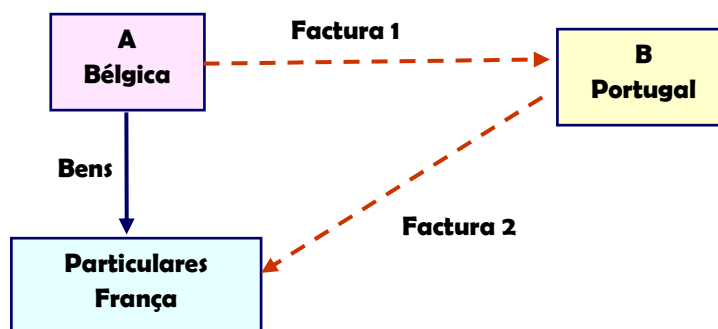
17. Operações triangulares

Exemplos de “Falsas” triangulares

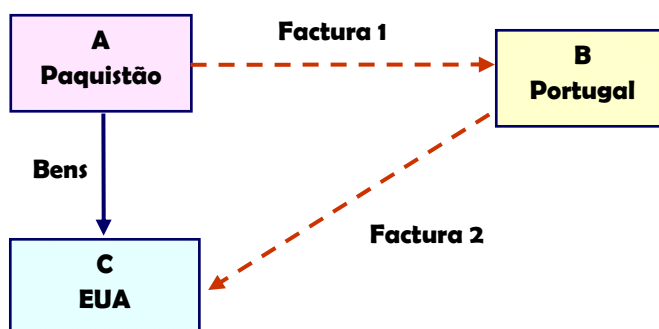


A factura 1 não beneficia da isenção aplicável às TIB dado que os bens não saem de PT com destino a outro E.M., logo nela deverá constar IVA às taxas em vigor no continente (B pode solicitar o reembolso do IVA à luz do DL 408/87)

Também a factura 2 estará sujeita a IVA em PT uma vez que a transacção 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 factura 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)

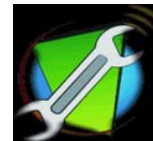


Aquela transacção de bens não é tributada em Portugal, efectivamente, por nem sequer se registar a intervenção da DGAIEC, não estamos perante uma importação ou exportação, logo constitui uma operação não sujeita (artº 6, nº 1, CIVA)

A operação estará, eventualmente, sujeita a algum tipo de imposto sobre transacções nos EUA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação de bens na União Europeia



Entrega de bens móveis produzidos e montados sob encomenda

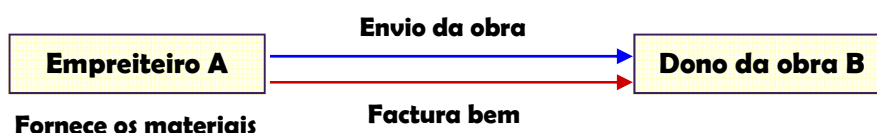
Contrato de empreitada ou trabalho a feito

- ▶ os bens se destinem a ser objecto, no E.M. de chegada, de trabalhos que consistam em prestações de serviços a efectuar ao sujeito passivo nesse Estado-membro

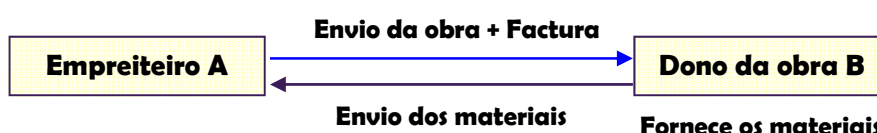
Mercado Interno

Fornecimento dos materiais pelo S.P. que os produz ou monta

Assimilação: transmissão de bens (artº 3, nº 3, e), CIVA)



- ▶ 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



A e B → sujeitos passivos do regime normal

Aplicação 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 32, RITI)

- ▶ movimentos de materiais para a execução de contratos de empreitada ou trabalho a feito
- ▶ 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 recepção, quando o seja o confeccionador
- ▶ houve necessidade, por razões de fiscalização e controlo, justificando-se registos especiais (extracontabilísticos)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação de bens na União Europeia

Entrega de bens móveis produzidos e montados sob encomenda

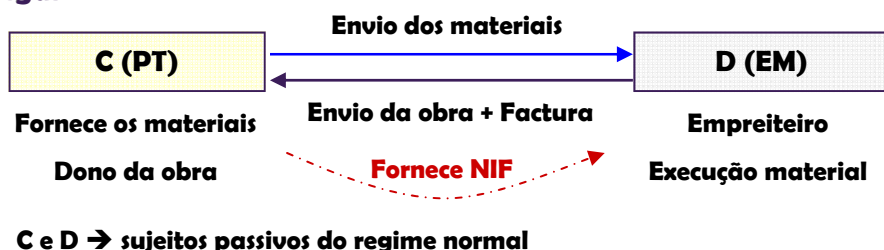
Mercado Intracomunitário

Trabalho a feito (Directiva 95/7/CE, de 10 de Abril)

introduz medidas de simplificação

- transposta para a ordem jurídica nacional pelo DL 206/96, de 26.10

Obra efectuada 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 3, a), RITI e artº 9, nº 1, RITI)
- registo especial dos materiais enviados (extracontabilístico) (artº 32, nº 1, e), RITI)

Recepção da obra (EM → PT)

- facturação 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 19, RITI)

Obra efectuada pelo executante em Portugal com materiais expedidos pelo dono da obra de outro Estado-membro

Recepção dos materiais (EM → PT)

- não considerada aquisição de bens (artº 4, nº 3, RITI)
- registo especial dos materiais recebidos (extra-contabilístico) (artº 32, nº 1, d), RITI)

Envio da obra (PT → EM)

- facturação 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 20, CIVA)

E (EM) liquida o IVA e, eventualmente, deduz

- aplicação da taxa correspondente à do bem produzido

Se materiais fornecidos pelo empreiteiro

- Envio da obra → Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB)
- Regra Geral das TIB (RITI)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

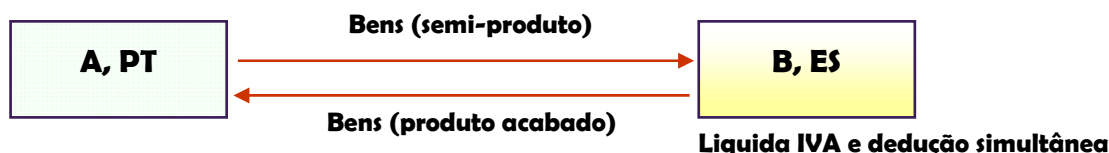
18. Movimentação de bens na União Europeia

Trabalho a feito bilateral

Exemplo

Uma empresa portuguesa remeteu para Espanha produtos em vias de fabrico, recebendo posteriormente o produto acabado acompanhado de uma factura 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 3, e), RITI)

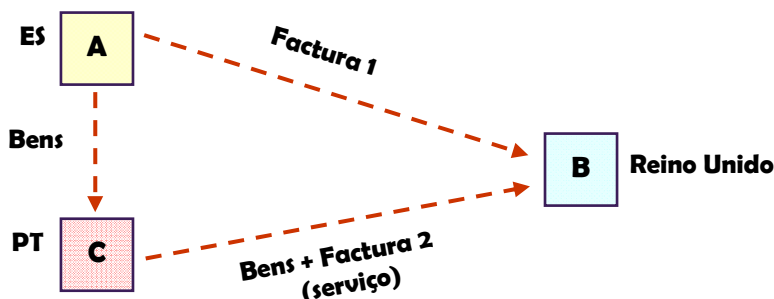


- ▶ consiste numa prestação de serviços materialmente executada em Espanha (artº 6, nº 5. c), CIVA)
- ▶ no entanto, por força do artº 6, nº 19, CIVA, preenchidos os seus requisitos, ou seja, bens remetidos para fora de Espanha (não necessariamente para Portugal), e serviço facturado a um sujeito passivo 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"

Trabalho a feito não bilateral

Exemplo

Uma empresa espanhola (A) facturou determinadas 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, facturando o serviço directamente à empresa inglesa



- ▶ a factura 2 traduz-se numa prestação de serviços nos termos artº 4, nº 2, c), CIVA
- ▶ o serviço prestado em Portugal (factura 2) não se encontra sujeito a IVA nos termos do artº 6, nº 20, CIVA (campo 8 da DP)
- ▶ a recepção por C das matérias-primas não constitui qualquer AIB nos termos do artº 7, nº 3, e), RITI
- ▶ a empresa A efectua 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 justificar a isenção (campo 7 DP)

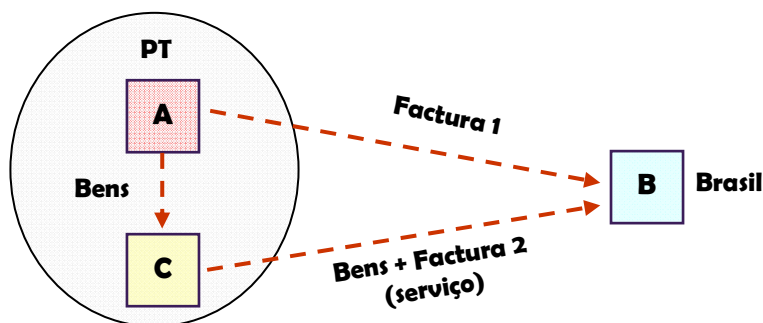
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação de bens na União Europeia

Trabalho a feito não bilateral

Exemplo

Uma empresa do Porto (A) facturou determinadas 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, facturando o serviço directamente à empresa brasileira

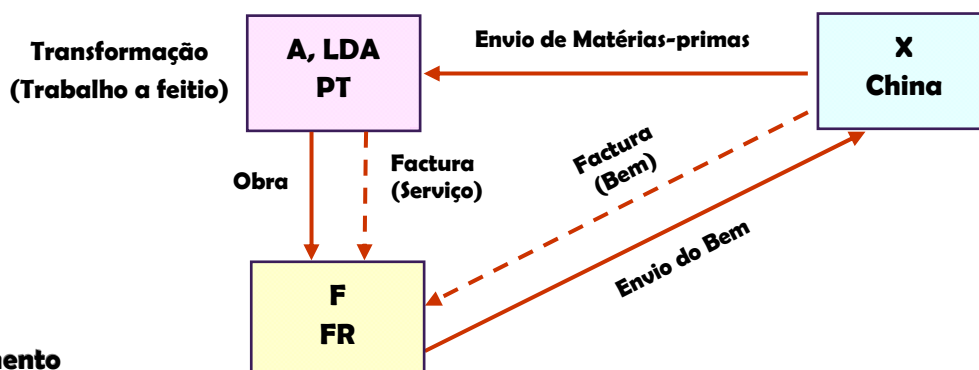


- ▶ a factura 2 traduz-se numa prestação de serviços nos termos artº 4, nº 2, c), CIVA
- ▶ o serviço prestado em Portugal (factura 2) estará isento nos termos do artº 14, nº 1, c), CIVA
- ▶ a factura 1, que se configura numa exportação, estará isenta, tendo C de entregar um termo de responsabilidade a A atestando que os bens serão remetidos para um país terceiro, entregando-lhe, depois uma cópia do respectivo documento alfandegário comprovativo da expedição dos bens

Exemplo

Uma empresa portuguesa recebe matérias-primas de uma empresa chinesa, que são facturadas a uma empresa francesa

A firma nacional efectua a transformação destas matérias-primas (trabalho a feito), que em seguida envia para França, facturando o serviço à empresa francesa



Enquadramento

- ▶ 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 efectuada em nome da empresa francesa, sendo o IVA devido pago junto das autoridades aduaneiras, o qual, por sua vez, poderá posteriormente ser objecto de reembolso (8ª Directiva)
- ▶ a prestação de serviços efectuada por A, LDA (PT) a F (FR), embora sujeita a IVA, não deve ser objecto de tributação pelo artº 6, nº 20, CIVA (operação não localizada no território nacional)
- ▶ a correspondente base tributável deve ser relevada na declaração periódica (C8, do Q06)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação 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 as transmissões de bens transportados a partir de outro E.M. por um sujeito passivo desse E.M. (ou por sua conta), quando os bens sejam instalados ou montados em território nacional (art. 9, nº 2, RITI)

► a ida/vinda dos bens é uma mera transferência e não uma transmissão (artº 7, nº 3, a), RITI)

Exemplo

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 3, a), RITI
- a operação encontra-se sujeita a IVA em território nacional pelo artº 9, nº 2, RITI
- equivale a operação interna efectuada 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

Tratamento especial das vendas com obrigação de instalação ou montagem

No caso de 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 efectuada
- se a instalação ou montagem é levada a cabo em país terceiro
 - ♦ se vendedor estabelecido em território nacional, existe uma transmissão de bens localizada em Portugal, dado que cá se inicia o transporte dos bens com destino ao adquirente
 - ♦ a transmissão não será tributada face à aplicação da isenção do artº 14, CIVA

Se instalação ou montagem se efectuar em Portugal, sendo o fornecedor estrangeiro, a importação dos bens (partes ou peças destinadas à montagem) por parte deste será tributável (artº 5, CIVA)

- havendo depois, logo que concluída aquela instalação ou montagem, uma transmissão de bens com facto gerador e exigibilidade (artº 7, nº 2, CIVA)
- ao valor do IVA liquidado nesta transmissão, o vendedor deduz o IVA suportado na importação

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
- estabelecida a obrigatoriedade de manutenção de adequados registos quanto a esse tipo de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação de bens na União Europeia

Transferências de bens entre dois E.M., por um SP, no âmbito da sua actividade

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, constituídos basicamente por existências ou por bens de investimento: (artº 4, nº 1, a), RITI e artº 7, nº 2, RITI)

- ▶ 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

Quanto aos bens classificados habitualmente como existências, consegue-se, por esta via, seguir os seus movimentos de forma a prevenir a sua tributação no E.M. de chegada se, após a respectiva armazenagem, os mesmos aí vierem a ser transaccionados

Quanto aos bens de investimento, obtém-se deste modo 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

Características dos "transfert":

- ▶ a operação deve ser efectuada por um sujeito passivo
- ▶ deve tratar-se de transferência de bens pertencentes ao activo 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 actividade

Não são abrangidas no conceito de "transferts" (artº 7, nº 3, 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação de bens na União Europeia

Transferência de bens para as necessidades da empresa

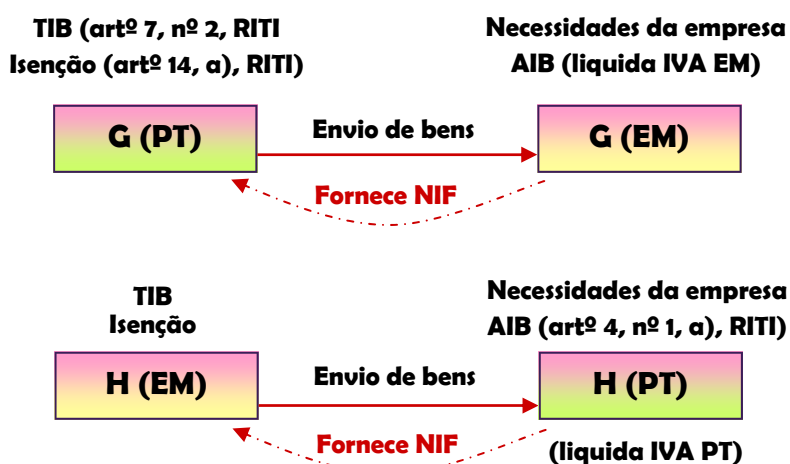
Assimilada a AIB a afectação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de bens expedidos ou transportados a partir de outro E.M. (artº 4, nº 1, a), RITI)

- sujeita nos termos do artº 1, d), RITI

Assimilada a TIB a transferência de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo para outro E.M. para as suas necessidades, por exemplo, para exercer aí a sua actividade (artº 7, nº 2, RITI)

- isenta nos termos do artº 14, c), RITI

Excepções previstas no artº 7, nº 3, RITI



Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB) em Portugal

- envio de materiais para Portugal por H (E.M.) para serem instalados pelo próprio (artº 9, nº 2, RITI)
- registo de H em Portugal ou representante (artº 29, CIVA)

Caso dos bens que se deslocam de um E.M. para outro, para neste serem objecto 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
- será tributado no país da reparação pela prestação de serviços respectiva, cabendo-lhe depois, se for caso disso, solicitar o reembolso do IVA suportado nos termos da 8ª Directiva

Bens se destinem a ser utilizados temporariamente em prestações de serviços a efectuar pelo SP no E.M. da expedição ou transporte

- por 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
- trata-se de utilizações temporárias (os bens devem voltar ao E.M. de origem, finda que seja a respectiva utilização)
 - ♦ o bem tem de ser utilizado no E.M. de chegada pelo próprio SP ou sob a sua direcção, no quadro da sua actividade empresarial, e no âmbito da prestação de um serviço determinado

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

18. Movimentação de bens na União Europeia

Outras situações

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 Estado, 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 21.12
 - ♦ Regulamento 1751/84, de 13.6
 - ♦ Regulamento 1855/89, de 14.6
 - ♦ Regulamento 2249/91, 25.7
- ▶ 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
 - ♦ 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 necessárias 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 efectuou, 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

SP (PT) obtém do seu fornecedor estrangeiro uma oferta não considerada de escasso valor para efeitos de excepção ao regime estabelecido no artº 3, nº 3, f), CIVA

- ▶ ele deverá registá-la e tratá-la como aquisição intracomunitária de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

19. Localização das operações sujeitas

Regras de Territorialidade

O IVA incide sobre operações efectuadas em território nacional

- ▶ transmissões de bens e prestações de serviços, importações de bens e operações intracomunitárias (artº 1, nº 1, CIVA)

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 respectivas águas territoriais (artº 1, nº 2, a), CIVA)

Comunidade e território da Comunidade

- ▶ o conjunto dos territórios nacionais dos E.M. da U.E., tal como são definidos no artº 227, Tratado de Roma, que instituiu a Comunidade Económica Europeia (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

- ▶ os territórios pertencente à U.E., serão 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 efectivamente o transporte, não considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens (artº 1, nº 2, f), CIVA)

Lugar de chegada

- ▶ o lugar onde termina efectivamente o transporte de bens (artº 1, nº 2, g), CIVA)



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

19. Localização das operações sujeitas

Localização das transmissões de bens

São tributadas as transmissões de bens (artº 6, nº 1, CIVA)

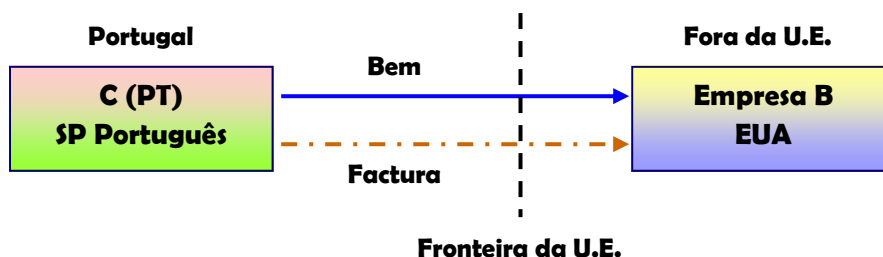
- ▶ se bens situados no território nacional, no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente
- ▶ caso não haja expedição ou transporte, no momento em que são colocados à disposição do adquirente

Regra da Localização das Operações Intracomunitárias (artº 8, nº 1, RITI)

- ▶ transmissões de bens tributadas no local onde são efectuadas
- ▶ segundo o princípio da tributação no país de destino

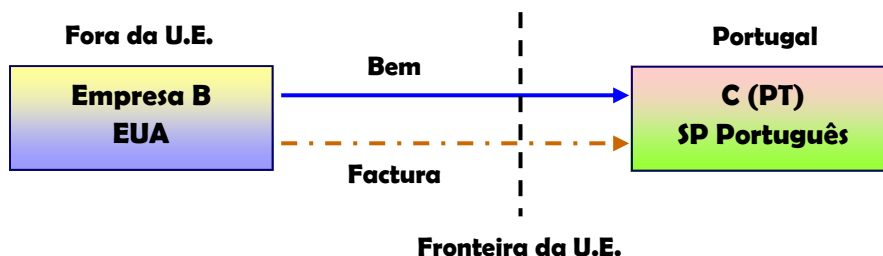
Exportações

- ▶ 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 27, nº 3, CIVA)
- ▶ valor tributável (artº 17, CIVA)
- ▶ dedução do IVA (artº 19 a 25, CIVA)



Exemplo

A sociedade Copa, Lda, adquiriu à Kaiser, SA, empresa sediada nas Ilhas Canárias, Espanha, uma máquina para aplicação de botões metálicos nas suas confecções

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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**19. Localização das operações sujeitas****Localização das transmissões de bens****São ainda tributadas em Portugal**

- ▶ transmissão feita pelo importador e transmissões subsequentes
 - ▶ de bens provenientes de um país terceiro
 - ▶ quando as mesmas se efectuem antes da importação
- } (artº 6, nº 2, CIVA)
-
- ▶ transmissões de bens efectuadas 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
- } (artº 6, nº 3, CIVA)

Exemplo

Um contrato de compra e venda foi celebrado entre uma empresa canadiana e uma empresa irlandesa, ambas sediadas nos respectivos 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 nos termos do artº 14, nº 1, a), CIVA

A empresa canadiana é considerada como um SP de IVA por efectuar em território nacional uma transmissão de bens, devendo nomear um representante fiscal em Portugal para cumprir aqui as suas obrigações fiscais

Exemplo

As vendas efectuadas 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)

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)

Essas vendas são tributadas por ter sido eliminada, a partir de 1.07.1999, a isenção relativa às transmissões de bens efectuadas a bordo dos transportes intracomunitários de passageiros

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**19. Localização das operações sujeitas****Exemplo**

O sujeito passivo A... adquiriu nos Estados Unidos da América mercadorias no valor de 20 000 € Antes, porém, da sua entrada em território nacional vendeu-as ao sujeito passivo B... por 25 000 €, o qual por sua vez as vendeu a C... por 28.000 €

Pressupondo que as mercadorias são tributadas à taxa de 21%

A liquidaria a B... IVA no montante de 5.250 €, que entregaria nos cofres do Estado

B... liquidaria a C... 5.880 €, e entregaria nos cofres do Estado, em resultado desta operação a quantia de 630 € (5 880 – 5 250)

Quanto a C..., ele suporta o IVA que lhe foi facturado por B..., e o que lhe vai ser liquidado pela DGAIEC, aquando do levantamento das mercadorias, por hipótese no montante de 4.200 €

Todavia, porque se trata de um sujeito passivo que efectuou aquelas operações no âmbito da sua actividade sujeita a normal tributação, C... poderá deduzir o IVA que lhe foi liquidado por B... no período fiscal em que a factura foi recebida, e também o IVA que lhe foi liquidado pela DGAIEC 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 actividade com prática de operações que não lhe possibilitem o integral direito À dedução do IVA suportado

Localização das prestações de serviços**Regra geral (artº 6, nº 4, CIVA)****► Prestações de serviços tributadas no local da sede do prestador**

- ♦ segundo o princípio do país de origem
- ♦ aplicação residual

Derrogações à regra geral:

- Serviços que possuem suporte material (artº 6, nº 5 e 6, CIVA)
- Serviços intermédios com carácter empresarial (artº 6, nº 8 e 9, CIVA)
- Transportes intracomunitários de bens e serviços acessórios e de intermediação correspondentes (artº 6, nº 7 e 11 a 16, CIVA)
- Outros serviços de intermediação (artº 6, nº 17, a) e b), CIVA)

Visam evitar, entre outros motivos justificativos

- a deslocalização da sede para regimes fiscais mais favoráveis

Nas situações omissas prevalece a regra do artº 6, nº 4, CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

19. Localização das operações sujeitas

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 29, 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 efectuada a operação (artº 29, nº 4, CIVA)
- ▶ se tal não acontecer ...
 - ♦ o adquirente 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 10, CIVA), uma vez que não entrega declarações periódicas do IVA, deverá entregar o IVA liquidado nos Serviços de Finanças, nos termos do artº 26, nº 3, CIVA, até ao final do mês seguinte

Um dos objectivos da U.E. é o de evitar a nomeação de representante de uma empresa de um E.M. em outros E.M.

Exemplo

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, efectuada por um sujeito passivo com vista à respectiva afectação 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 a esta última, o que desde logo significa para a empresa francesa ou o registo em Portugal ou a nomeação aqui de um representante fiscal (artº 24, nº 1, RITI)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**20. Localização dos serviços que possuem suporte material**

Serviços que possuem suporte material (artº 6, nº 5 e 6, CIVA)

**Não interessa onde se encontra a sede do prestador
Interessa o local onde são executadas as operações**

Não tributados os serviços em Portugal (artº 6, nº 5, CIVA)

- ▶ relacionados com um imóvel situado fora do território nacional
- ▶ de transporte, pela distância percorrida fora do território nacional
- ▶ acessórios do transporte, que não tenham lugar no território nacional
- ▶ sobre bens móveis corpóreos e peritagens relacionadas, quando executados fora do território nacional
- ▶ de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, que não tenham lugar no território nacional

Sempre tributável em Portugal (artº 6, nº 6, CIVA)

Qualquer que seja a sede do prestador

- ▶ Imóveis situados em Portugal
- ▶ Transporte, pela distância percorrida no território nacional
- ▶ Bens móveis corpóreos, executadas no território nacional
- ▶ Serviços acessórios de transporte, no território nacional
- ▶ Carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino, etc, no território nacional

Caso o adquirente português não seja sujeito passivo:

- ▶ sujeito passivo prestador não estabelecido no território nacional, tem de ter cá um representante
- ▶ ou adquirente português terá de se registar em IVA em Portugal para liquidar o IVA (PT)

Exemplo

Se um engenheiro ou um arquitecto, sujeitos passivos em Portugal, fizerem um projecto para construção de um edifício, em Madrid, para uma empresa de construções espanhola, e pelo referido projecto e trabalhos de acompanhamento cobrarem 25.000 €

- ▶ não haverá sujeição a tributação em Portugal, embora situada no nosso país a sede do prestador

De acordo com a disposição em análise, as operações descritas são deslocalizadas de Portugal para Espanha e como tal aí consideradas como sujeitas a tributação

Se sobre aquele imóvel fossem também prestados serviços por peritos e agentes imobiliários, actuando em nome próprio e por conta de outrem perante a empresa espanhola, igualmente sediados em termos do exercício da sua actividade em Portugal

- ▶ seguir-se-iam as mesmas regras de tributação, isto é, os serviços não se localizariam em Portugal

Se, porém, a actuação de peritos e agentes imobiliários fosse feita no âmbito do mandato com representação, ou seja em nome e por conta de outrem, não seria esta a disciplina aplicável, devendo recorrer-se às regras constantes do artº 6, nº 17 e 18, CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

20. Localização dos serviços que possuem suporte material

Localização das prestações de serviços

Prestações de serviços relacionadas com um imóvel

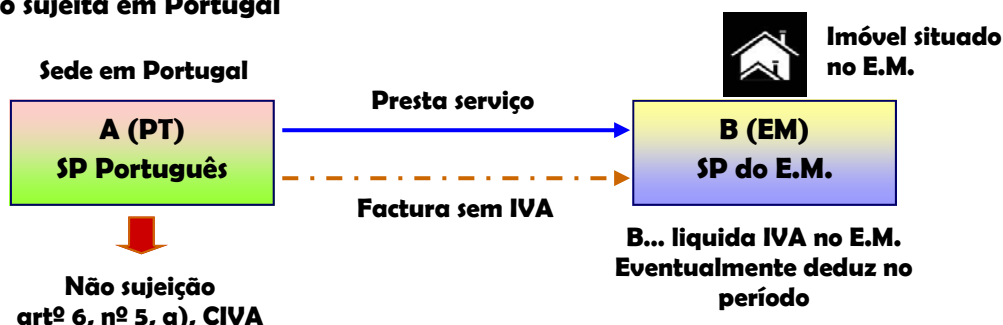
Serviços relacionados com imóveis

- ▶ 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, n.º 8, CIVA, quando prestados, precisamente, sobre um imóvel
- ▶ exemplo: tributados em Portugal (artº 6, n.º 6, a), CIVA) os serviços prestados por um arquitecto relativamente a um imóvel situado em Portugal (não tem enquadramento no artº 6, n.º 8, c), CIVA (Informação 2204/1989, de 37 de Dezembro, do SIVA)

Situado fora do território nacional (artº 6, n.º 5, a), CIVA)

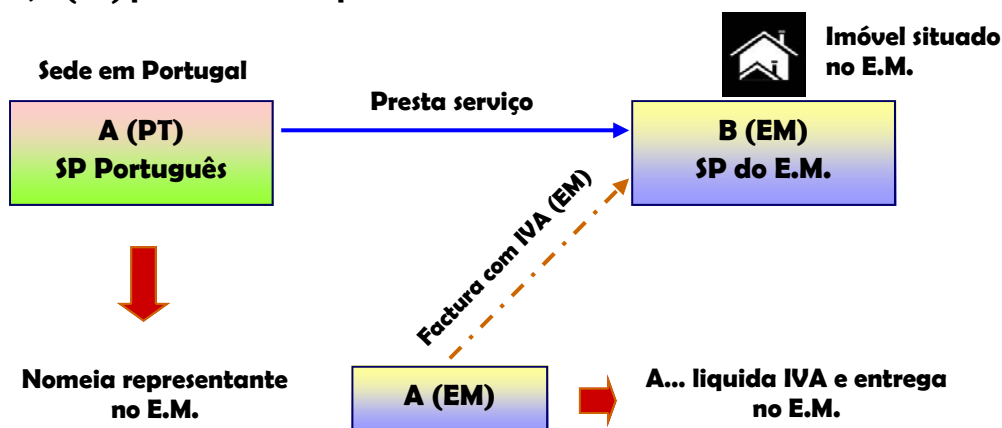
Exemplo

Operação não sujeita em Portugal



- ▶ A (PT) não liquida IVA na factura (artº 6, n.º 5, a), CIVA)
- ▶ o adquirente do serviço B (EM) liquida o IVA no E.M. na factura de A (PT) e, eventualmente, deduz

Em alternativa, A(PT) pode nomear representante no E.M.



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.

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

20. Localização dos serviços que possuem suporte material

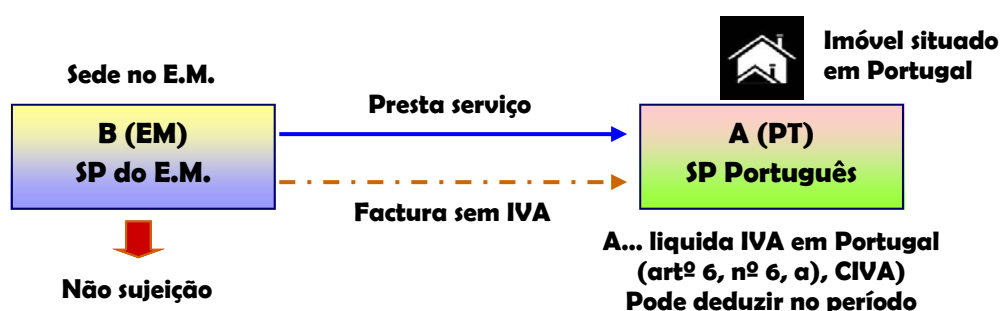
Localização das prestações de serviços

Prestações de serviços relacionadas com um imóvel

Situado em território nacional (artº 6, nº 6, a), CIVA)

Exemplo

Operação sujeita em Portugal, se o imóvel se situar no território nacional



Caso A, PT seja particular

- ▶ B (EM) nomeia representante em Portugal para efectuar a liquidação do IVA (PT) ou regista-se em Portugal para efeitos de IVA
- ▶ ou, não o tendo, liquida e entrega o IVA à Administração Fiscal portuguesa

Exemplo

Uma empresa francesa procedeu ao restauro de um imóvel situado em território nacional, tendo facturado os seus serviços a uma empresa portuguesa

O serviço localiza-se em território nacional (local do imóvel – artº 6, nº 6, 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

Um engenheiro português desenvolveu um estudo técnico relativo à construção de um imóvel em território nacional, facturando o serviço a uma empresa espanhola

Apesar do serviço estar previsto no artº 6, nº 8, c), CIVA, prevalecem, ainda assim, as regras elencadas no artº 6, nº 5 e 6, CIVA, para esta situação concreta

- ▶ 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 8, nº 8 e 9, CIVA, dar-se-ia em Espanha (local de residência do adquirente/sujeito passivo)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**20. Localização dos serviços que possuem suporte material****Localização das prestações de serviços****Prestação de serviços de transporte, pela distância percorrida**

- ▶ fora do território nacional (artº 6, nº 5, b), CIVA)
- ▶ ou no território nacional (artº 6, nº 6, b), CIVA)

As operações são localizadas (tributadas) no país onde se efectue o transporte

- ▶ pela distância nele percorrido

Norma de aplicação residual em virtude da isenção prevista no artº 14, nº 1, p), CIVA

Tem aplicação restrita

Transportador sujeito passivo português (artº 6, nº 6, b), CIVA)

- ♦ pelos Kms percorridos em Portugal
- ▶ Transportes intracomunitários de bens
 - ♦ não se aplica aos transportes intracomunitários de bens (artº 6, nº 7, CIVA)
- ▶ Transportes de pessoas
 - ♦ isentas de IVA os transportes de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro (artº 14, nº 1, r), CIVA)
- ▶ Transporte de bens de Portugal para países terceiros
 - ♦ localizada em Portugal pelos Kms percorridos em Portugal
 - ♦ transportes relacionados com exportação estão isentos (artº 14, nº 1, p), CIVA)
- ▶ Transporte de bens de países terceiros para Portugal
 - ♦ localizada em Portugal pelos Kms percorridos em Portugal
 - ♦ 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 factura 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

20. Localização dos serviços que possuem suporte material

Localização das prestações de serviços

Prestações de serviços sobre bens móveis corpóreos

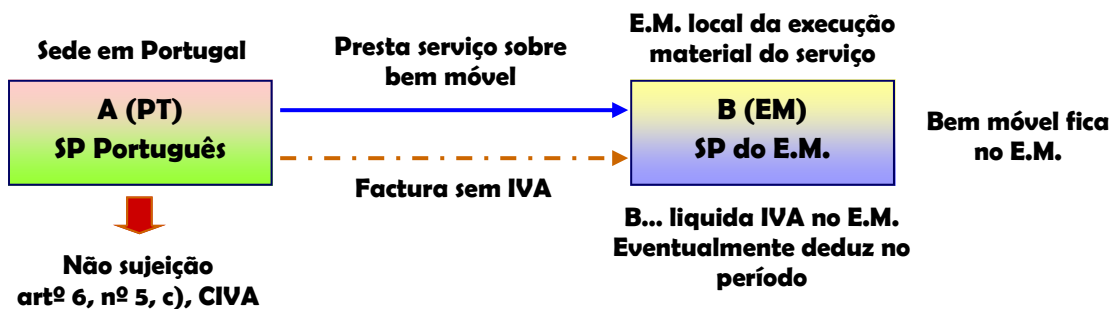
Regra:

- as operações são localizadas (tributadas) no país onde são materialmente executadas

Quando executados total ou essencialmente fora do território nacional

Não tributados em Portugal (artº 6, nº 5, c), CIVA)

- se o adquirente do serviço for sujeito passivo no E.M. da execução material do serviço
- e se o bem permanecer nesse E.M. onde o trabalho foi executado

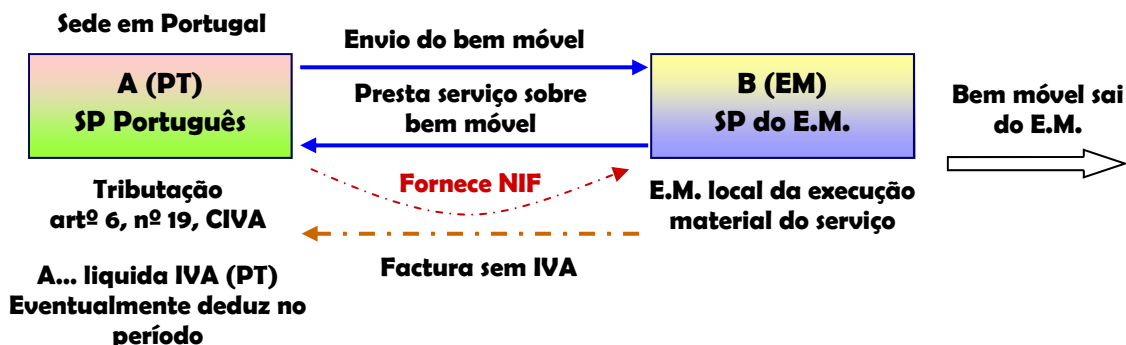


Caso o adquirente do serviço do E.M., não seja sujeito passivo nesse E.M.:

- sujeito passivo português pode lá ter um representante
- ou, não o tendo, liquida e entrega o IVA à Administração Fiscal do E.M.

Tributados em Portugal (artº 6, nº 19, CIVA)

- adquirente do serviço S.P. de IVA em Portugal que fornece o NIF
- execução material do serviço noutro E. M.
- bem for expedido para fora desse E.M.



Se o bem móvel voltar para o E.M. (envio de bem móvel para reparação, trabalho a feitto ...)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

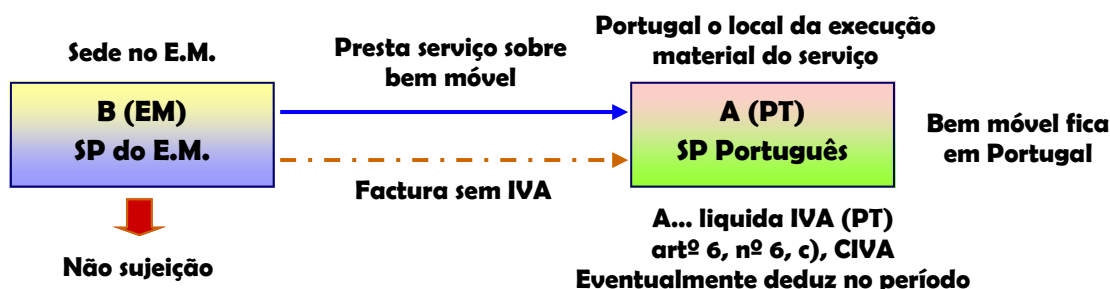
20. Localização dos serviços que possuem suporte material

Prestações de serviços sobre bens móveis corpóreos

Quando executados total ou essencialmente no território nacional

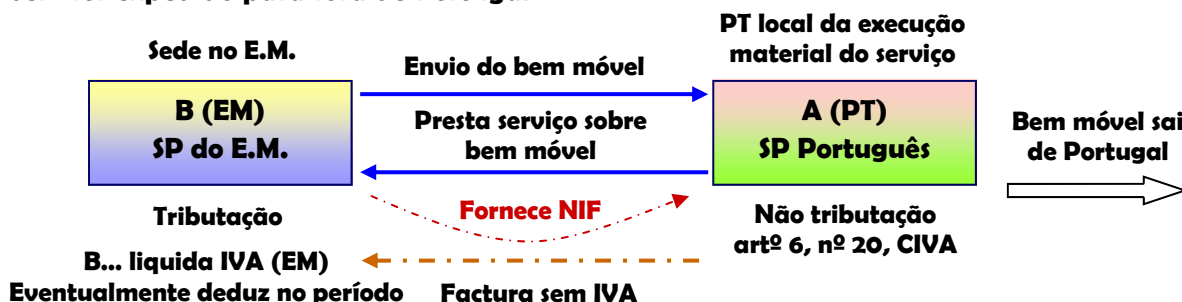
Tributados em Portugal (artº 6, nº 6, c), CIVA)

- ▶ se o adquirente do serviço for SP em PT e Portugal o local da execução material do serviço
- ▶ e se o bem permanecer em Portugal onde o trabalho foi executado



Não tributados em Portugal (artº 6, nº 20, CIVA)

- ▶ adquirente do serviço S.P. de IVA noutro E.M. que fornece o NIF
- ▶ execução material do serviço em Portugal
- ▶ bem for expedido para fora de Portugal



Se o bem móvel voltar para o E.M. (envio de bem móvel para reparação, trabalho a feito ...)

Considera-se que os bens não são expedidos ou transportados para fora do território nacional quando as prestações de serviços sejam efectuadas sobre meios de transporte com registo, licença ou matrícula no território nacional (artº 6, nº 21, CIVA)

Exemplo

Um estabelecimento de ensino em Portugal, isento de IVA pelo artº 9, CIVA, contratou os serviços de uma empresa holandesa para reparação de uns aparelhos instalados no seu laboratório em Portugal. Para tal a empresa holandesa fez deslocar a Portugal dois técnicos especializados, tendo emitido pelos serviços prestados uma factura de 10.000 €, sem liquidação de IVA.

- ▶ operação localizada em Portugal (artº 6, nº 6, c), CIVA)
- ▶ caso o prestador do serviço não nomeie representante (artº 29, CIVA) será o adquirente (reverse-charge) o responsável pela liquidação do IVA (artº 2, nº 1, g), CIVA)
- ▶ como a factura foi emitida sem IVA, deduz-se que não houve nomeação do representante (quem liquidaria), logo será o estabelecimento de ensino em Portugal a liquidar o IVA
- ▶ como o estabelecimento de ensino não entrega DP, terá de entregar o IVA directamente no Serviço de Finanças, até ao final do mês seguinte ao da operação (artº 26, nº 3, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

20. Localização dos serviços que possuem suporte material

Localização das prestações de serviços

Prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares

Os serviços com esta natureza, 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 6, d), CIVA)

O mecanismo do “reverse-charge funciona em idênticas circunstâncias às situações anteriormente elencadas e comuns a todo o artº 6, nº 6, CIVA

- ▶ especial atenção à isenção prevista no artº 9, nº 16, CIVA

Estes serviços não são localizados em território nacional, caso sejam prestados fora de Portugal (artº 6, nº 5, d), CIVA)

A entidade adquirente destes serviços liquida IVA nas suas receitas

Lugar da realização dos serviços:

Portugal



Exemplo

Uma empresa portuguesa que se dedica à organização de espectáculos musicais, contratou uma banda rock americana para actuar num festival em Portugal

A banda facturou o serviço à entidade promotora do evento

- ▶ prestação de serviços de carácter artístico, executada em Portugal, logo, será considerada aqui localizada (artº 6, nº 6, d), CIVA)
- ▶ caso o prestador não nomeie um representante em Portugal (artº 29, CIVA), deverá ser o adquirente, sujeito passivo de IVA, a (auto)liquidar o IVA devido (artº 2, nº 1, g), CIVA)
- ▶ no entanto o serviço encontra-se isento pelo artº 9, nº 16, CIVA
- ▶ a entidade promotora irá liquidar IVA na venda dos bilhetes de ingresso nos espectáculos, embora à taxa reduzida de 5% (verba 2.13 da Lista I do CIVA)

Exemplo

Uma companhia de música sinfónica austríaca faz uma actuação em Portugal

O promotor do espectáculo é uma empresa alemã que está registada em IVA em Portugal

A actuação da companhia austríaca é localizada em Portugal, porque a actuação 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 efectuada pela orquestra ao promotor está isenta de IVA
- ▶ as entradas para o espectáculo serão tributadas à taxa de 5%

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**21. Serviços intermédios com carácter empresarial****Localização das prestações de serviços****Serviços intermédios com carácter empresarial** (artº 6, nº 8 e 9, CIVA)**Tributação segundo a qualidade e situação do adquirente****Tributável em Portugal** (artº 6, nº 8, CIVA)

- ▶ mesmo que o prestador não tenha sede em Portugal
- ▶ mas o adquirente dos serviços seja sujeito passivo de IVA em Portugal, mesmo que isento
- ▶ o adquirente liquida o IVA “reverse-charge”, podendo deduzi-lo (dependendo do enquadramento) nos termos do artº 19, nº 1, c), CIVA

Se o adquirente não estiver registado em Portugal para efeitos de IVA, considera-se que a prestação de serviço é localizada/tributada no país do prestador

Não tributável em Portugal (artº 6, nº 9, CIVA)

- ▶ mesmo que o prestador seja sujeito passivo de IVA em Portugal
- ▶ e o adquirente seja sujeito passivo de outro E.M. ou pessoa domiciliada fora da U.E., independentemente da qualidade de sujeito passivo

Se o adquirente não estiver registado no Estado-membro para efeitos de IVA, considera-se que a prestação de serviço é localizada/tributada no território nacional, no país da sede do prestador (artº 6, nº 4, CIVA)

Na prestação de alguns serviços**Serviços a que se refere o artº 6, nº 8 e 9, CIVA:**

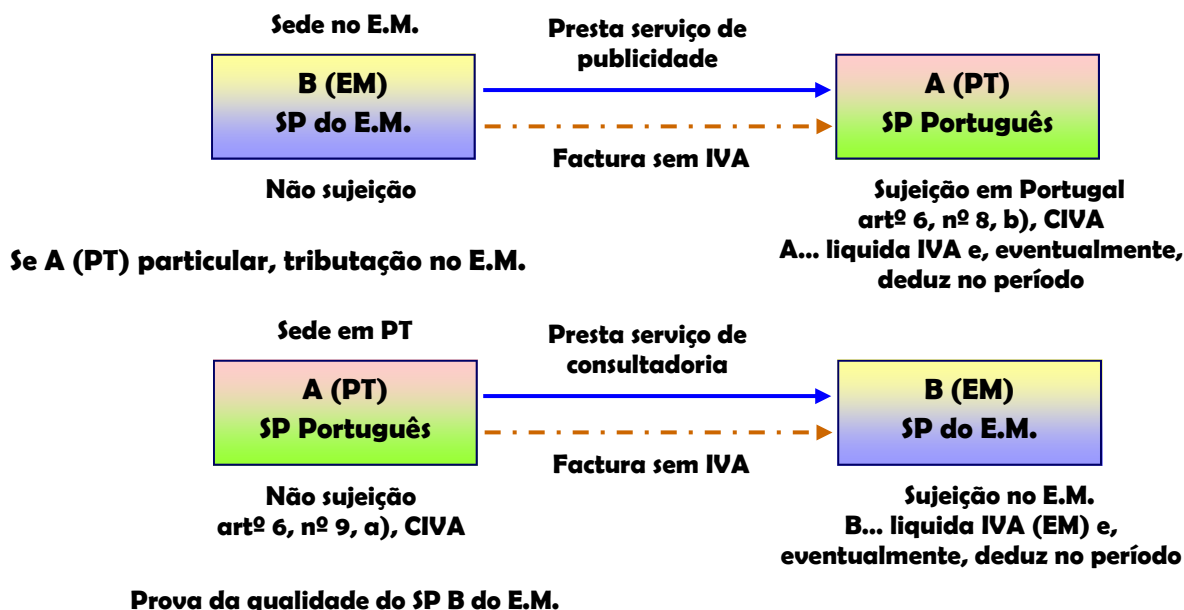
- ♦ cessão ou concessão de direitos de autor, licenças, marcas ...
- ♦ serviços de publicidade
- ♦ serviços de consultores, engenheiros, advogados, contabilistas ...
- ♦ tratamento de dados e fornecimento de informações
- ♦ operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro ...
- ♦ colocação de pessoal à disposição
- ♦ locação de bens móveis corpóreos (excepto meios de transporte)
- ♦ serviços de telecomunicações, rádiodifusão e televisão
- ♦ serviços prestados por via electrónica (Anexo D)
- ♦ cessão ou concessão de sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, serviços de transporte ...
- ♦ cedência temporária ou definitiva de jogadores ...
- ♦ serviços de intermediários ou obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado na lista

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Serviços intermédios com carácter empresarial (artº 6, nº 8 e 9, CIVA)



Se B particular de E.M., tributação em Portugal

Se B particular de País Terceiro, não tributação em Portugal (artº 6, nº 9, b), CIVA)

Exemplo

Serviço prestado por um advogado brasileiro, facturado a uma empresa portuguesa, relativo ao apoio jurídico integralmente realizado no Brasil

- localização dar-se-á no território nacional (artº 6, nº 8, c), CIVA)
- o sujeito passivo é, expressamente, a empresa portuguesa (artº 2, nº 1, a), CIVA) (não se coloca aqui a questão da nomeação de representante)
- em condições normais o IVA é dedutível para o adquirente (artº 19, nº 1, c), CIVA)

Exemplo

Uma empresa portuguesa recorreu aos serviços de uma estação de rádio alemã para publicitar os seus produtos nesse país, tendo a rádio alemã facturado os seus serviços à empresa portuguesa

- localização dar-se-á no território nacional (artº 6, nº 8, c), CIVA)
- o sujeito passivo é, expressamente, a empresa portuguesa (artº 2, nº 1, a), CIVA) (não se coloca aqui a questão da nomeação de representante)
- em condições normais o IVA é dedutível para o adquirente (artº 19, nº 1, c), CIVA)

No caso das telecomunicações e serviços prestados por via electrónica (comércio electrónico on-line), continuam a ser tributadas no território nacional caso o adquirente tenha sede em Portugal e não seja sujeito passivo de IVA (exemplo: particular) e o prestador não tenha sede em território da U.E.

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Serviços intermédios com carácter empresarial (artº 6, nº 8 e 9, CIVA)

Serviços de telecomunicações (artº 6, nº 8, j), CIVA)

Problema:

- ▶ a globalização deste tipo de serviços permite a criação de empresas sediadas em diferentes espaços fiscais
- ▶ o princípio de tributação do país de origem levaria a que estas empresas facturassem os seus serviços a partir de países terceiros com níveis inferiores de tributação, colocando-as numa situa de concorrência desleal face às empresas nacionais

Solução:

- ▶ tributável em Portugal
 - ♦ se o adquirente for sujeito passivo de IVA com sede em Portugal
 - ♦ prestador dos serviços localizado fora do território nacional

Se o adquirente domiciliado em Portugal for um particular e o serviço for facturado por um sujeito passivo estabelecido em país terceiro

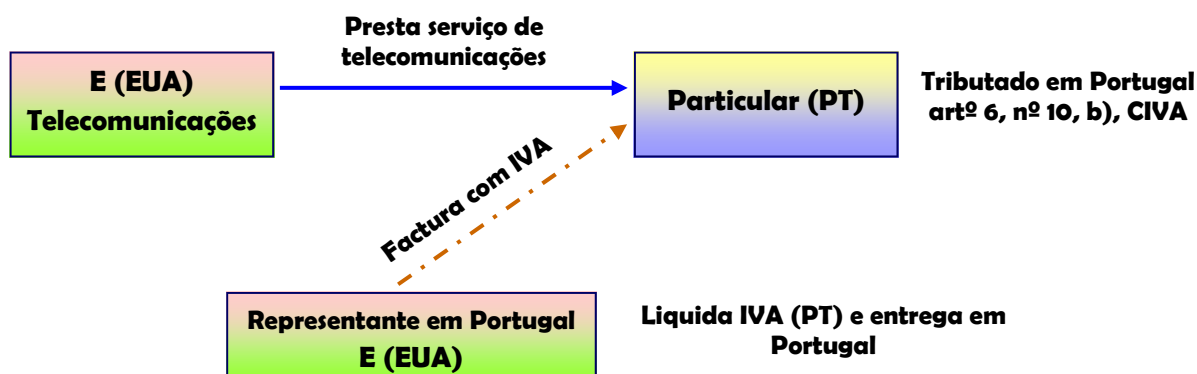
- ▶ é tributada em Portugal (artº 6, nº 10, b), CIVA)
- ▶ o prestador de serviços “deve” nomear representante em Portugal (artº 29, CIVA)

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

Tributados em Portugal (artº 6, nº 10, b), CIVA)

- ▶ mesmo que o prestador seja de país terceiro
- ▶ quando o adquirente com domicílio em Portugal, não sujeito passivo português
- ▶ prestador nomeia representante em Portugal para liquidar o IVA



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Serviços intermédios com carácter empresarial (artº 6, nº 8 e 9, CIVA)

Serviços de telecomunicações (artº 6, nº 8, j), CIVA)



Exemplo

- ▶ IVA nos serviços de telecomunicações prestados por empresa dos EUA que vende tráfego para Portugal
- ▶ IVA nos serviços de telecomunicações prestados por empresa sediada em Portugal que vende tráfego para os EUA

Serviços de telecomunicações

- ▶ são os serviços que possibilitem a transmissão, a emissão ou a recepção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de todo o tipo através de fios, da rádio, de meios ópticos ou de outros meios electromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com elas correlacionadas de direitos de utilização de instalações de transmissão, emissão ou recepção e a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais (artº 1, nº 2, h), CIVA)

Relativamente ao tráfego recebido dos EUA:

- ▶ deve a empresa portuguesa adquirente do mesmo, proceder à liquidação do IVA devido (artº 6, nº 8, CIVA), já que por tal facto é um sujeito passivo nos termos 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 o IVA dedutível (C24, Q6)

As prestações de serviços de telecomunicações efectuados a partir de Portugal com destino a um adquirente sediado num país terceiro

- ▶ opera a regra de localização constante do artº 6, nº 9, b), CIVA
- ▶ segundo a qual a operação não deve ser objecto de tributação no território nacional
- ▶ a base tributável correspondente à operação deve ser relevada na DP (C8, Q6)

Exemplo

Uma empresa norte-americana, sediada nos Estados Unidos, fornece a um organismo público português, não sujeito passivo de IVA, um serviço de telecomunicações

O serviço fornecido é localizado em território nacional, sendo a empresa prestadora do serviço responsável pela liquidação e entrega do imposto (artº 6, nº 10, b), 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 1, a), CIVA

O responsável pela liquidação e entrega do IVA devido é a empresa norte-americana que, para o efeito, terá de nomear em Portugal um representante fiscal (artº 29. nº 2, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Serviços intermédios com carácter empresarial (artº 6, nº 8 e 9, CIVA)

Locação de meios de transporte (artº 6, nº 10, a), CIVA)

Regra:

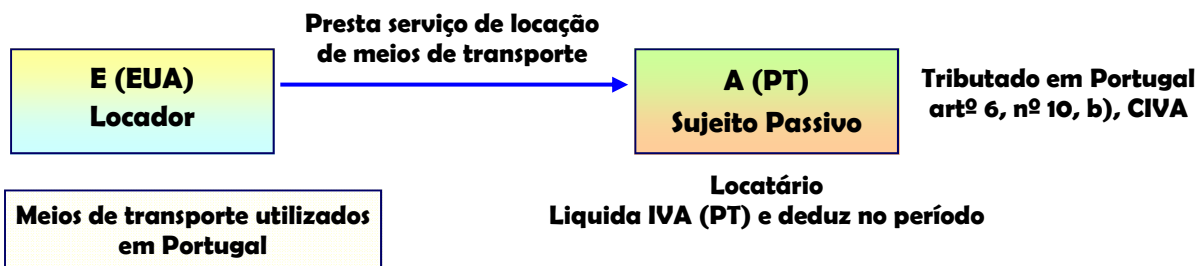
- ▶ o lugar de tributação situa-se no lugar onde se encontra a sede do locador ou o estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados
- ▶ para os locadores (sujeitos passivos ou não) sem sede na U.E.

Caso a utilização e exploração efectiva seja praticada por sujeito passivo do artº 2, nº 1, a), CIVA, então a operação é tributada em Portugal

- ▶ o locatário é responsável pela liquidação do IVA

Tributada em Portugal (artº 6, nº 10, a), CIVA)

- ▶ a locação de meios de transporte
- ▶ ainda que o locador se situe fora da U.E.
- ▶ desde que esses meios de transporte sejam efectivamente utilizados ou explorados no território nacional



Se A (PT) particular

E (EUA) nomeia representante em Portugal

Exemplo

Uma empresa da 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

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 10, a), CIVA)
- ▶ o responsável pela liquidação do IVA é a empresa sediada no Porto por força do artº 2, nº 1, f), CIVA, que, simultaneamente, o poderá deduzir nos termos do artº 19, nº 1, d), CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Tributação do “Comércio Electrónico”

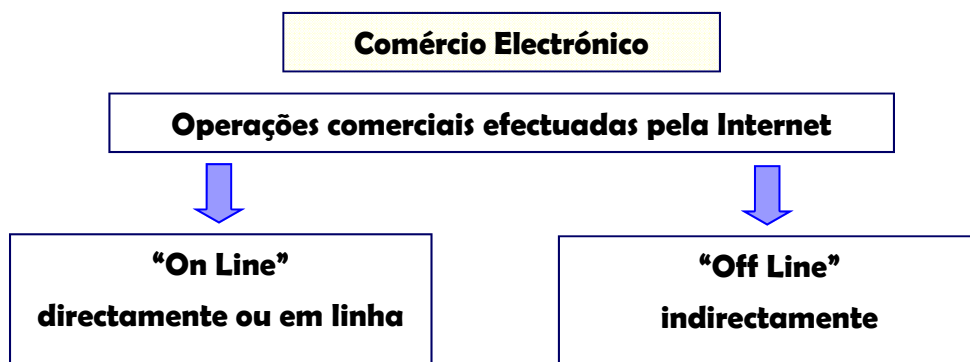
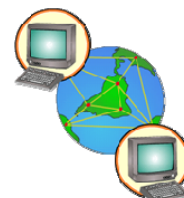
Operações comerciais efectuadas pela “Internet”

- ♦ “On Line” directamente ou em linha (prestação de serviços)
- ♦ “Off Line” ou indirectamente (transmissão de bens)

► Efeitos distintos a nível fiscal

Serviço prestado por via electrónica (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 electrónico “Off Line”

- encomenda de bens tangíveis publicitados e vendidos através de catálogos electrónicos
- e entregas através dos tradicionais canais de distribuição (serviços postais, empresas transportadoras)
- vendas à distância (artº 10 e 11, RITI)

Comércio electrónico “off-line”: através do qual podem ser adquiridos todos os tipos de “bens corpóreos”, que são enviados aos respectivos adquirentes, empresas e particulares, pelos meios tradicionais

- ser-lhes-ão aplicáveis as disposições legais em vigor em matéria de IVA
- para as “pequenas remessas”:
 - ♦ isenção de direitos aduaneiros se o valor < 22 €
 - ♦ e isenção em IVA se o valor < 10 €
 - ♦ em Portugal e com exclusão das vendas por correspondência (DL 31/89, de 5 de Agosto)

Existe uma proposta da U.E. no sentido de elevar aquele limite para 45 € para efeitos aduaneiros e de isenção de IVA, equiparando-o ao que já acontece para remessas sem carácter comercial (particular para particular)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**21. Serviços intermédios com carácter empresarial****Localização das prestações de serviços****Tributação do “Comércio Electrónico”****Comércio electrónico “On Line”**

- ▶ encomenda de bens e serviços intangíveis (virtuais)
- ▶ entregues em linha através da rede

Antes de 1 de Julho de 2003:

- ▶ regra do artº 6, nº 4, CIVA
- ▶ propiciava distorções e concorrência entre fornecedores da UE e dos países terceiros

Novas regras - entrada em vigor: 01.07.2003 (DL 130/2003, de 28 de Junho)

- ▶ artº 6, nº 8, n), CIVA e artº 6, nº 9, CIVA
- ▶ Anexo D do CIVA

Se o adquirente domiciliado em Portugal for um particular e o serviço for facturado por um sujeito passivo estabelecido em país terceiro

- ▶ é tributada em Portugal (artº 6, nº 10, b), CIVA)
- ▶ o prestador de serviços “deve” nomear representante em Portugal (artº 29, 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 10, b), CIVA)
- ▶ sujeito passivo português fornece NIF

Lista exemplificativa do Anexo D:

1. fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas na web, manutenção à distância de programas e equipamentos
2. fornecimento de programas e respectiva actualização
3. 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
4. prestação de serviços de ensino à distância

Tributação em IVA dos serviços prestados por via electrónica (incidência)

Para que uma prestação de serviços por via electrónica se encontre sujeita a IVA é necessário a verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

- ▶ que seja como tal qualificada
- ▶ que seja efectuada a título oneroso
- ▶ que seja efectuada por um sujeito passivo agindo como tal

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Tributação do “Comércio Electrónico”

Directiva 2002/38/CE, do Conselho, de 7 de Maio (DL 130/2003, de 28 de Junho)

Quando o prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio electrónico, esse facto não significa, só por si que o serviço prestado é um serviço electrónico do artº 6, nº 8, n), CIVA

Regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na U.E. que prestem serviços por via electrónica a não sujeitos passivos nela residentes

O prestador dos serviços pode optar por se registar num único Estado-membro, para efeitos de cumprimento de todas as obrigações (incluindo as de pagamento)

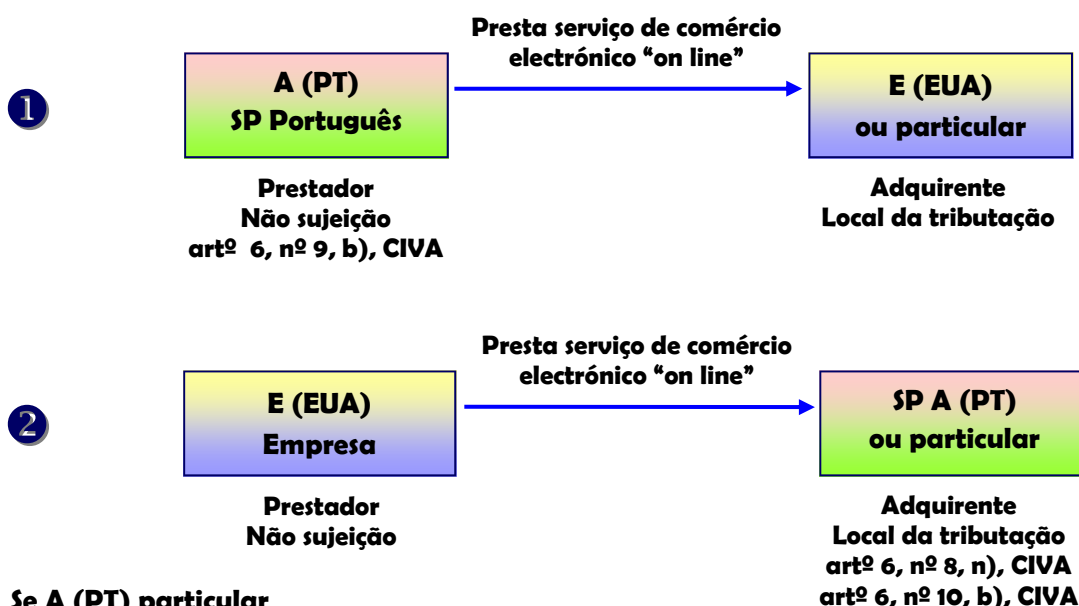
- a taxas do país de consumo (domicílio do adquirente) pois a operação é aí tributada nos termos do artº 6, nº 10, b), CIVA
- obriga à criação de uma câmara de compensação

Dado que o Estado de identificação deverá assegurar ao Estado-membro 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 Estado-membro

Uma das soluções que se mostra mais rentável (em termos fiscais) é a criação, pelo sujeito passivo não estabelecido na U.E. de um estabelecimento estável na Madeira (por exemplo, dado que possui a taxa mais baixa de toda a U.E.), não optando assim pelo regime especial, aplicando-se a regra do artº 6, nº 4, CIVA

Exemplo

Regras do local de tributação do comércio electrónico “on line”



Se A (PT) particular

E (EUA) nomeia representante em Portugal

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

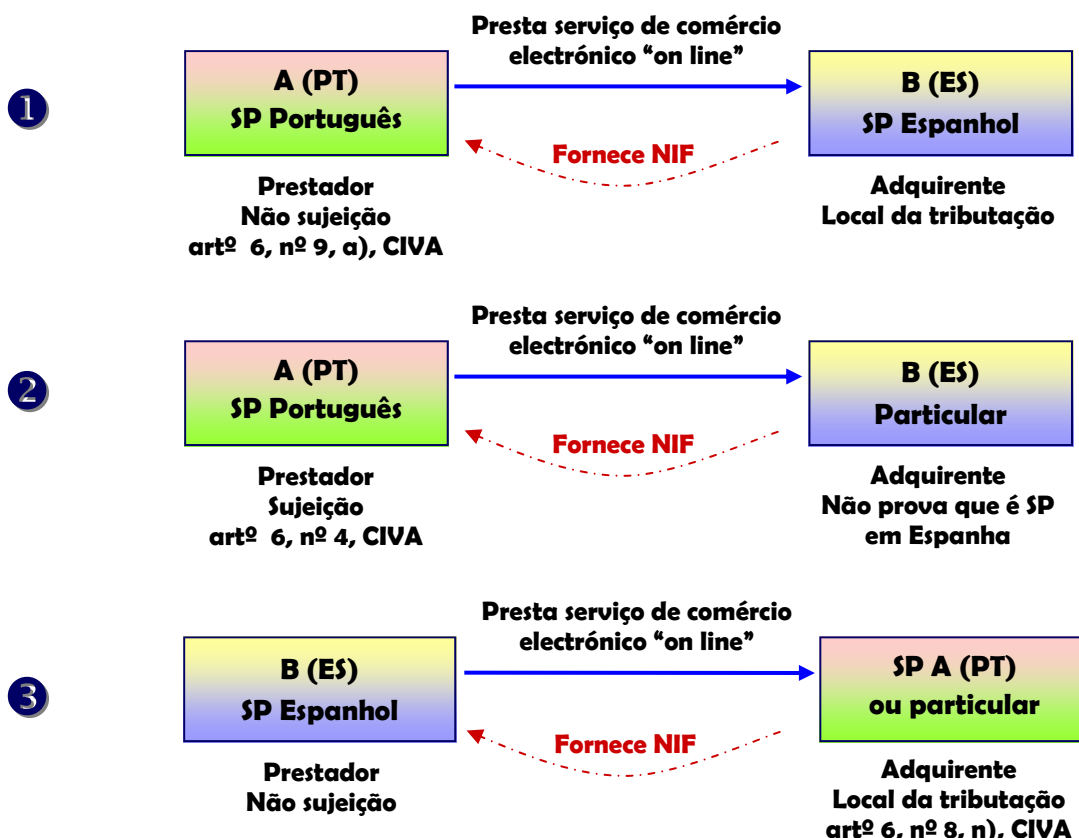
21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Tributação do “Comércio Electrónico”

Exemplo

Regras do local de tributação do comércio electrónico “on line”



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 electrónicos de azar

Tal operação considera-se, face ao artº 6, nº 10, b), CIVA, tributada em território nacional, sendo SANGSONG sujeito passivo pelo serviço prestado por via electrónica, 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 sedado em Portugal que disponibilizou a diversas organizações ambientais sedadas no estrangeiro, o acesso a uma base de dados sobre legislação portuguesa de protecção 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 ao abrigo do artº 6, nº 9, CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

21. Serviços intermédios com carácter empresarial

Localização das prestações de serviços

Tributação do “Comércio Electrónico”

Exemplo

Operações que se consideram serviços prestados por via electrónica:

- ▶ 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 respectivo, 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 electrónica:

- ▶ “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 mesma 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

Carlos, coleccionador, disponibilizou via Internet a uma entidade organizadora de uma exposição, imagens da sua colecção particular de escritos históricos

Ainda que a prestação de serviços efectuada por via electrónica fosse remunerada não estaria sujeita a IVA porque efectuada por um particular

Exemplo

CSF, Ld.ª, gabinete de arquitectura registado em IVA, adquiriu via Internet a um fornecedor estrangeiro dois programas de desenho técnico, comprometendo-se este a manter e actualizar periodicamente os referidos programas

Independentemente do fornecedor ser sediado na U.E. ou fora dela, face ao artº 6, nº 8, n), CIVA, a operação encontra-se sujeita a IVA no território nacional, sendo a adquirente sujeito passivo pela aquisição do serviço

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Localização das prestações de serviços

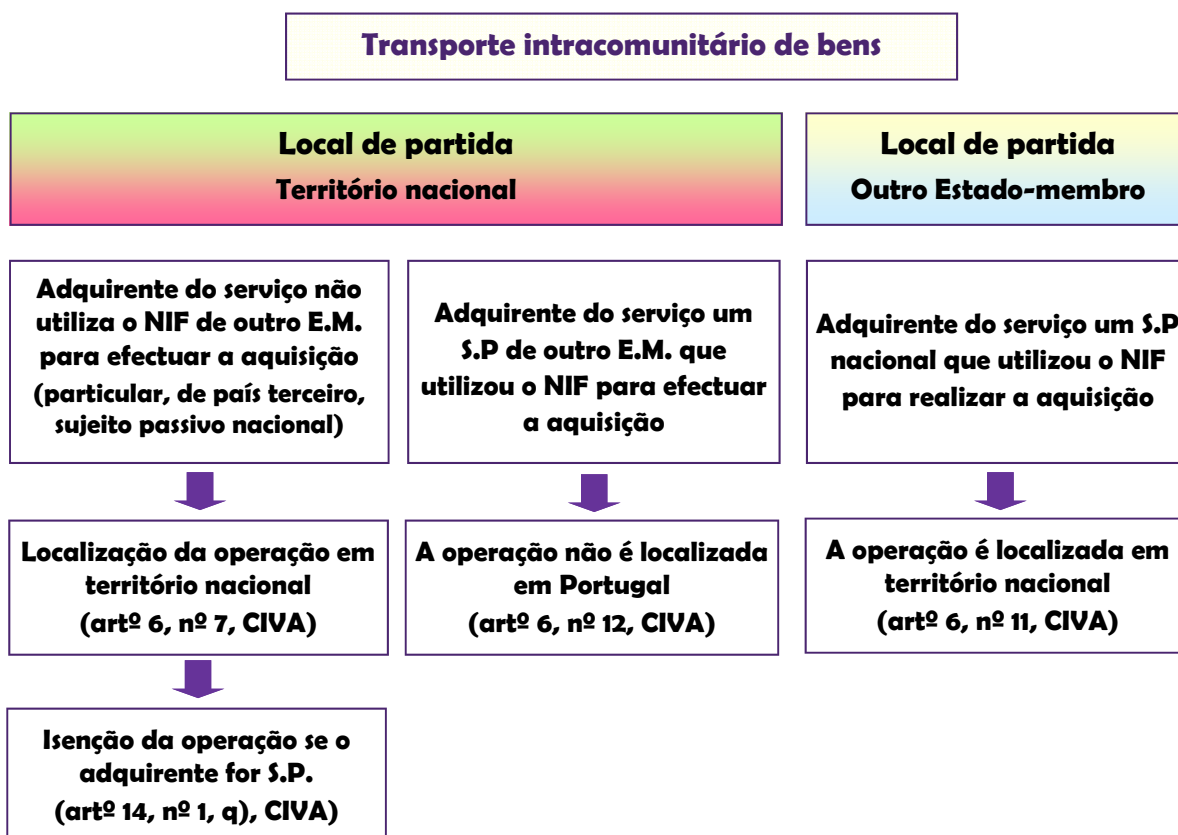
Transporte intracomunitário de bens

Transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de E.M. diferentes (artº 1, nº 2, e), CIVA)

- conexão com as transacções intracomunitárias de bens
- fazer coincidir a sua localização com a da aquisição no E.M. de destino, quando adquiridos por um S.P. registado em IVA

Regra Geral de Localização:

- Transporte Intracomunitário de Bens: o E.M. de partida
- Esta regra é afastada se:
 - ♦ o adquirente do serviço (SP de IVA) em outro E.M., fornece ao prestador do serviço nacional (transportador português) o seu NIF



É equiparado a um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujo lugar e partida e de chegada se situe em território nacional ou no interior de outro Estado-membro, sempre que esse transporte se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens (artº 1, nº 5, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Local de Partida: PORTUGAL

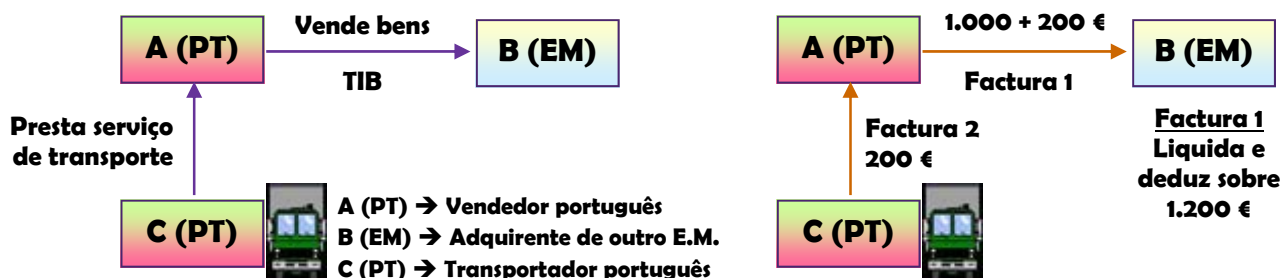
- ▶ adquirente do serviço não utiliza o NIF de outro E.M. para efectuar a aquisição do serviço (particular, adquirente de país terceiro, SP nacional)
- ▶ localização da operação em território nacional (artº 6, nº 7, CIVA)
- ▶ isenção da operação se o adquirente for um SP nacional que tenha utilizado o seu NIF para efectuar a aquisição (artº 14, nº 1, q), CIVA)
- ▶ adquirente do serviço é um SP de outro E.M. que utilizou o NIF para efectuar a aquisição
- ▶ a operação não é localizada em Portugal (artº 6, nº 12, CIVA)

Local de Partida: Outro Estado membro

- ▶ adquirente do serviço é SP nacional que utilizou o NIF para realizar a aquisição
- ▶ operação localizada em Portugal (artº 6, nº 11, CIVA)

Transmissão Intracomunitária de Bens

1 Transporte efectuado por operador português por conta do vendedor português

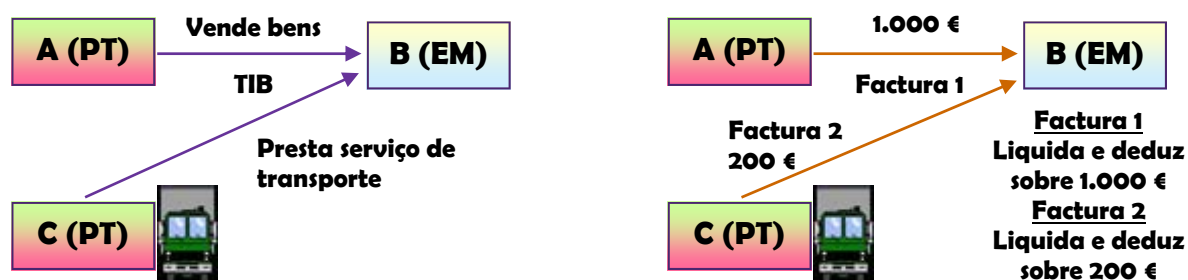


A (PT) → B (EM) Transmissão Intracomunitária de Bens

C (PT) → A (PT) Operação Interna sujeita em Portugal (artº 6, nº 7, CIVA)

Embora o transporte intracomunitário de bens esteja localizado em Portugal, este encontra-se isento de IVA nos termos do artº 14, nº 1, q), CIVA, dado tratar-se de uma operação relacionada com uma transmissão intracomunitária de bens isenta nos termos do artº 14, a), RITI

2 Transporte efectuado por operador português por conta do adquirente do outro E.M.



A (PT) → B (EM) Transmissão Intracomunitária de Bens

C (PT) → B (EM) Operação não localizada em Portugal (artº 6, nº 12, CIVA)

Embora o local de partida dos bens seja Portugal, o mesmo não se situa em Portugal (operação sujeita no outro E.M.), uma vez que o adquirente do transporte é um S.P. de outro E.M. que fornece o NIF ao transportador

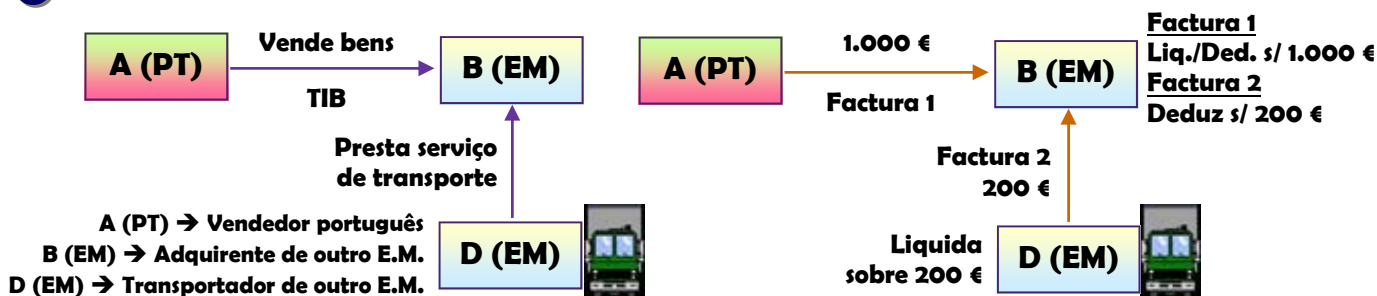
O transporte está relacionado com uma TIB, isenta de IVA (artº 14, a), RITI)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Transmissão Intracomunitária de Bens

3 Transporte efectuado por operador de outro E.M. por conta do adquirente do outro E.M.



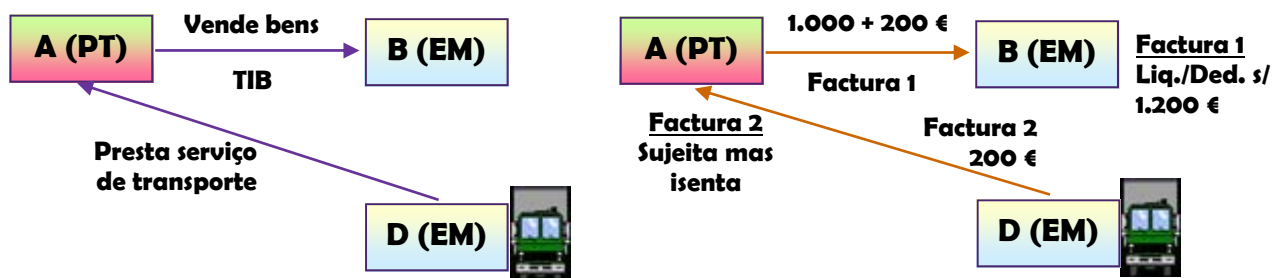
A (PT) → B (EM) Transmissão Intracomunitária de Bens

D (EM) → B (EM) Operação interna sujeita no outro Estado-membro

Embora o local de partida dos bens seja Portugal, o transporte intracomunitário de bens encontra-se fora da incidência do IVA português, dado os intervenientes serem de outro E.M

Dado tratar-se de uma AIB no outro E.M., não deve existir qualquer isenção nesse E.M.

4 Transporte efectuado por operador de outro E.M. por conta do vendedor português



A (PT) → B (EM) Transmissão Intracomunitária de Bens

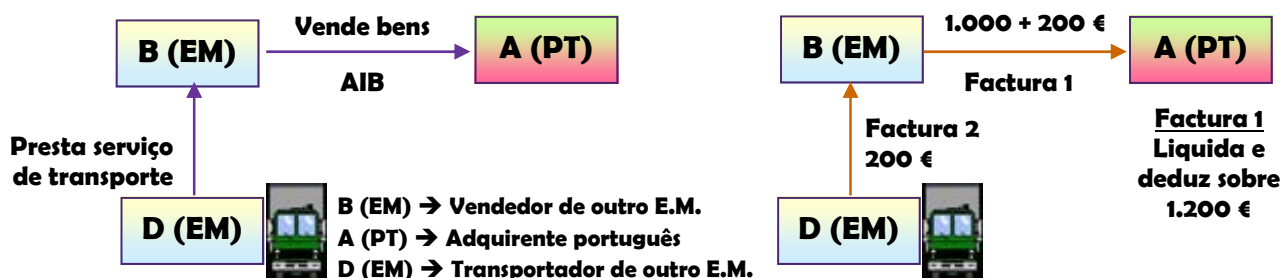
D (EM) → A (PT) Operação localizada em Portugal - artº 6, nº 7, CIVA

Sendo o local de partida dos bens Portugal, o transporte intracomunitário de bens está sujeito em Portugal, pois o adquirente do transporte é um S.P. português que fornece o NIF ao transportador de outro E.M.

Operação sujeita em Portugal, isenta de IVA pelo artº 14, nº 1, q), CIVA, por se relacionar com uma TIB

Aquisição Intracomunitária de Bens

1 Transporte efectuado por operador de outro E.M. por conta do vendedor do outro E.M.



B (EM) → A (PT) Aquisição Intracomunitária de Bens

D (EM) → B (EM) Operação interna sujeita no outro Estado-membro

Transporte intracomunitário de bens localizado no outro E.M., que deverá estar isento de IVA nesse E.M.

(equivalente à do artº 14, nº 1, q), CIVA), dado tratar-se de uma operação relacionada com uma TIB isenta

Aquisição intracomunitária de bens sujeita em Portugal (artº 1, nº 1, a), RITI)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Aquisição Intracomunitária de Bens

2 Transporte efectuado por operador de outro E.M. por conta do adquirente português

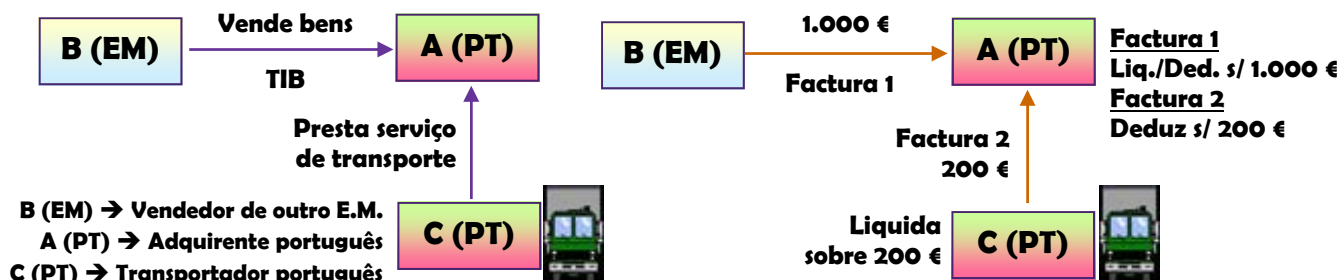


B (EM) → A (PT) Aquisição Intracomunitária de Bens

D (EM) → A (PT) Operação não localizada no Estado-membro - sujeita em Portugal (artº 6, nº 11, CIVA)

Embora o local de partida dos bens não seja Portugal, o transporte está sujeito em Portugal, uma vez que o adquirente do transporte é um S.P. português que fornece o NIF ao transportador (artº 6, nº 11, CIVA)

3 Transporte efectuado por operador português por conta do adquirente também português



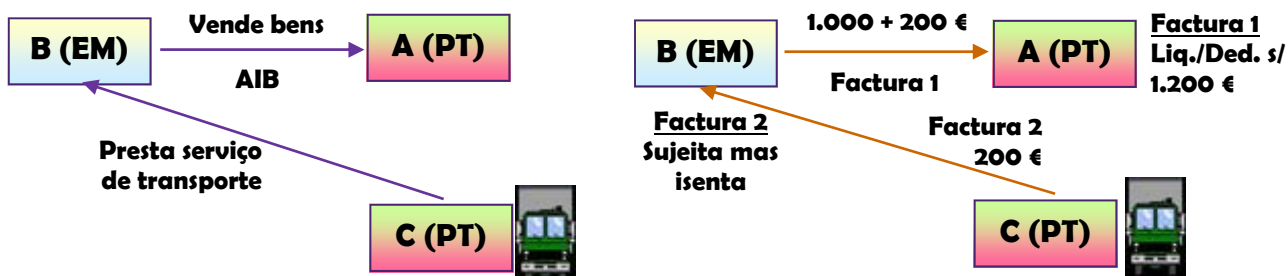
B (EM) → A (PT) Aquisição Intracomunitária de Bens

C (PT) → A (PT) Operação Interna em Portugal - sujeita em Portugal

Embora o local de partida dos bens não seja Portugal, o transporte intracomunitário de bens encontra-se sujeito ao IVA português, dado os intervenientes serem portugueses

Dado tratar-se de uma aquisição intracomunitária de bens em Portugal, não existe qualquer isenção

4 Transporte efectuado por operador português por conta do vendedor de outro E.M.



B (EM) → A (PT) Aquisição Intracomunitária de Bens

C (PT) → B (EM) Operação localizada no Estado-membro

Sendo o local de partida dos bens o outro E.M., o transporte intracomunitário está sujeito nesse E.M., pois o adquirente do transporte é um S.P. desse E.M. que fornece o NIF ao transportador português (equivalente ao artº 6, nº 11, CIVA)

Operação sujeita nesse E.M., estando isenta de IVA nesse E.M. (equivalente à do artº 14, nº 1, q), CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Exemplo

Um transportador português foi contratado por uma empresa também portuguesa (factura 1) para efectuar um transporte do Porto para o porto de Leixões – sabe-se que a mercadoria seguiu posteriormente, por via marítima, transportado por uma empresa espanhola, com destino à Grécia, tendo como destinatário um cliente grego da empresa portuguesa a quem a empresa espanhola facturou o transporte (factura 2)

Factura 1

- ▶ o transporte do Porto para Leixões é equiparado a um transporte intracomunitário de bens, por força do artº 1, nº 5, CIVA
- ▶ sendo assim, o transporte é tributado em Portugal por força do artº 6, nº 11, CIVA, dado estar aqui o adquirente, sujeito passivo de IVA
- ▶ porque se relaciona com uma TIB e o adquirente é um sujeito passivo em Portugal estará isento de IVA por força do artº 14, nº 1, q), CIVA

Factura 2

- ▶ esta operação não estará sujeita a IVA em Portugal por força do artº 6, nº 12, CIVA

Isenções nos transportes de bens

Quando o transporte se encontra relacionado com uma Transmissão Intracomunitária de Bens (adquirente sujeito passivo)

- ▶ isento artº 14, nº 1, q), CIVA

Transporte de bens entre Regiões Autónomas, entre estas e o Continente e vice-versa

- ▶ isento artº 14, nº 1, t), CIVA

Transporte associado a uma importação

- ▶ isento artº 13, nº 1, f), CIVA

Transporte associado a uma exportação

- ▶ isento artº 14, nº 1, p), CIVA

Tal como as exportações ou as transmissões intracomunitária de bens, os serviços acessórios a estas estarão, por via de regra, também isentas (se nas mesmas circunstâncias)

De acordo com a regulação da matéria na 6ª Directiva, alterada pelas Directivas 91/680/CEE, do Conselho, de 21 de Dezembro, e 92/111/CEE, de 30 de Dezembro

- ▶ o local de tributação das prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens não será o E.M. de partida
- ▶ mas sim o E.M. onde se encontra identificado para efeitos de IVA o tomador/adquirente do serviço, sempre que este seja um sujeito passivo que tenha utilizado esse NIF para efectuar a aquisição do serviço de transporte

Em tal caso, ou o prestador se encontra também identificado em IVA no E.M. do utilizador/ tomador/adquirente do serviço, e então o sujeito passivo será ele, ou isso não acontece, fazendo recair a qualificação de sujeito passivo no adquirente do serviço

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**22. Serviços de transporte intracomunitário de bens****Exemplos****1 Transporte de mercadorias de Portugal para França**

Transporte: sujeito passivo nacional (artº 2, nº 1, a), CIVA)

Cliente do transportador: sujeito passivo nacional (artº 2, nº 1, a), CIVA)

- ▶ como o utilizador do serviço está registado em IVA em Portugal, sendo este também o E.M. de partida, a operação é localizada em Portugal
- ▶ uma vez que o prestador é também ele sujeito passivo nacional, será ele o sujeito passivo nesta prestação de serviço

Note-se que, não obstante o transporte ser, nestes termos, um serviço considerado tributável em Portugal, suceder-lhe-á o benefício da isenção prevista no artº 14, nº 1, q), CIVA

2 Transporte de mercadorias de Portugal para França

Transportador: sujeito passivo estabelecido em Espanha, onde está registado para efeitos de IVA

Cliente do transportador: sujeito passivo nacional (artº 2, nº 1, a), CIVA)

- ▶ sendo Portugal o E.M. de partida, aqui se encontrando registado como sujeito passivo do IVA o adquirente do serviço de transporte, esta prestação de serviço considera-se localizada e tributável em Portugal
- ▶ contudo, e porque o transportador não é um sujeito passivo nacional, não será ele o sujeito passivo da operação, mas sim o seu cliente, sujeito passivo em Portugal (artº 2, nº 1, e), CIVA)

Note-se, a propósito, que nesta situação é ainda aplicável o benefício da isenção atrás referido (artº 14, nº 1, q), CIVA), uma vez que na prestação de serviço em análise o sujeito passivo do IVA por força do artº 2, nº 1, e), CIVA, é também sujeito passivo face ao artº 2, nº 1, a), CIVA

3 Transporte de mercadorias de Portugal para França

Transportador: sujeito passivo nacional (artº 2, nº 1, a), CIVA)

Cliente do transportador: sujeito passivo em França, onde se encontra registado para efeitos de IVA, tendo utilizado o respectivo NIF para efectuar a aquisição

- ▶ não obstante ser Portugal o E.M. de partida, a operação não será aqui tributável uma vez que o adquirente é um sujeito passivo de outro E.M. que utilizou o seu NIF do IVA nesse E.M. para adquirir o serviço de transporte
- ▶ a operação será tributada em França, e não sendo o prestador (transportador nacional) sujeito passivo nesse país, assumir-se-á como sujeito passivo pela aquisição do serviço o cliente francês

Tendo em conta a delimitação de conceitos constante do artº 1, CIVA, transporte intracomunitário de bens será aquele cujos lugares de partida e de chegada se situam em território de E.M. diferentes, entendendo-se por local de partida aquele onde se inicia objectivamente o transporte, não considerando os trajectos internamente efectuados para chegar ao local onde se encontram os bens, e lugar de chegada o lugar onde termina efectivamente o transporte de bens

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Serviços acessórios do transporte intracomunitário de bens (artº 6, nº 13 e 14, CIVA)

Regra

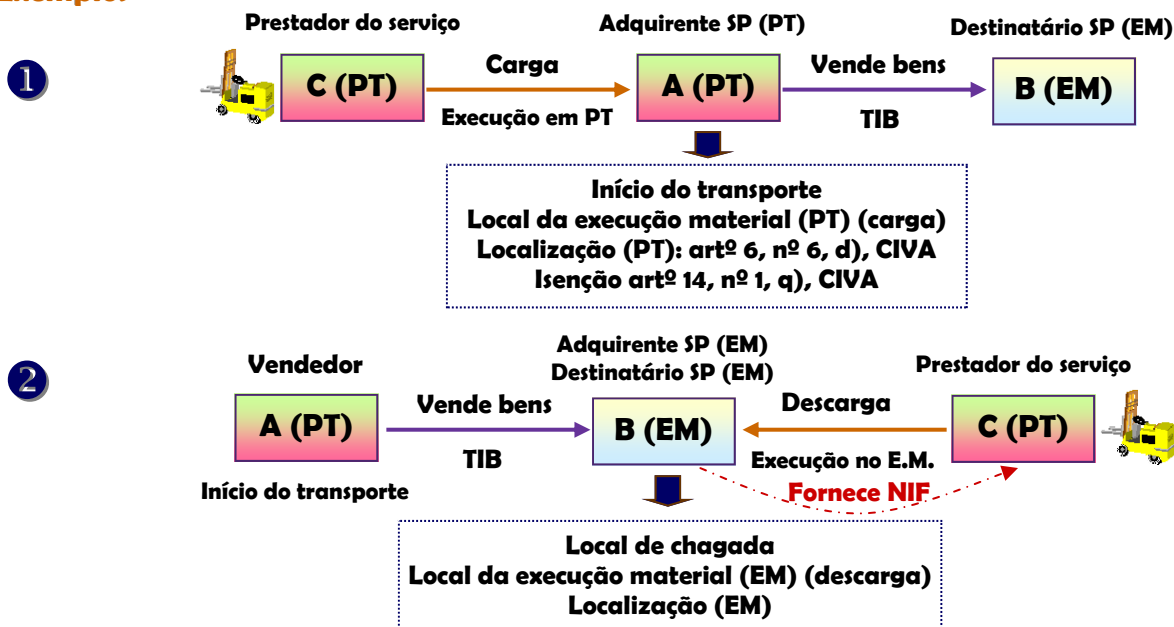
- tributação no E.M. da execução material do serviço (carga, descarga, embalagem, depósito, etc)
 - ♦ artº 6, nº 5, d), CIVA, e artº 6, nº 6, d), CIVA

Esta disciplina pode no entanto não ser aplicável, quando as referidas operações estejam associadas ao transporte intracomunitário de bens

Neste caso, embora a localização siga ainda e como princípio regra o E.M. da realização material dos serviços em análise, cede, porém, sempre que o adquirente ou utilizador do serviço seja um sujeito passivo de IVA em E.M. diferente daquele

Serviços acessórios ao transporte intracomunitário de bens (serviços que abrangem essencialmente operações de carga, descarga e manutenção)		
Tomador do serviço (cliente do serviço)	País de tributação	Sujeito Passivo
Identificado em E.M. diferente do da execução	País de identificação do tomador	► Prestador, se estiver estabelecido no país onde está estabelecido o tomador ► Tomador, em caso contrário
Identificado em E.M. da execução	País da execução	► Prestador, se estiver estabelecido no E.M. da execução ► Tomador, em caso contrário
Não identificado	País da execução	► Prestador (com obrigação de registo ou nomeação de representante, se caso disso, no E.M. da execução)

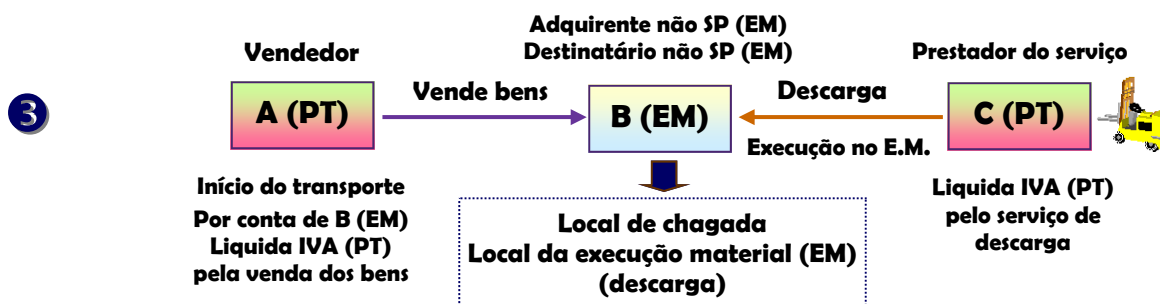
Exemplos



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Serviços acessórios do transporte intracomunitário de bens (artº 6, nº 13 e 14, CIVA)



Exemplos

1 Transporte de mercadorias de Portugal para França

Transportador: sujeito passivo nacional (artº 2, nº 1, a), CIVA)

Prestador do serviço de carga das mercadorias em Portugal: sujeito passivo nacional

Cliente do serviço de carga: transportador, sujeito passivo nacional

Portugal é o E.M. onde é realizada a operação de carga

- ▶ é também Portugal que atribui ao adquirente do serviço (o transportador) o NIF de SP em IVA ao abrigo do qual ele adquiriu o serviço
- ▶ assim, a operação será tributável em Portugal
- ▶ como o prestador do serviço é SP em território nacional seria a ele que competiria a liquidação do IVA, se a operação não beneficiasse da isenção do artº 14, nº 1, q), CIVA

2 Transporte de mercadorias de França para Portugal

Transportador: sujeito passivo registado em IVA em Espanha

Prestador do serviço de descarga das mercadorias em Portugal: sujeito passivo nacional

Cliente dos serviços de descarga: sujeito passivo espanhol

Apesar do serviço acessório do transporte (a operação de descarga) ser materialmente executada em Portugal, o local de tributação será em Espanha por ser o país onde se encontra registado o tomador do serviço

- ▶ sendo o prestador SP em Portugal e não em Espanha, será o cliente espanhol qualificado de SP pelo serviço de descarga, fruto de norma idêntica à que entre nós consta no artº 2, nº 1, e), CIVA

3 Transporte de mercadorias de Portugal para França

Transportador: sujeito passivo registado em IVA em Portugal

Prestador dos serviços de descarga em França: sujeito passivo Francês

Cliente do serviço de descarga: o transportador, sujeito passivo nacional

A operação será localizada e tributável em Portugal por ser este o E.M. onde se encontra identificado em IVA o adquirente do serviço

- ▶ não sendo o prestador do serviço de descarga SP em território nacional, caberia ao adquirente nacional liquidar a correspondente parcela de IVA não fora a isenção do artº 14, nº 1, q), CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Serviços de intermediação nos serviços de transporte intracomunitário de bens e nas prestações acessórias

(actuação em nome e por conta de outrem)

Regra

- ▶ localizadas no E.M. onde se inicia o transporte ou onde se materializam os serviços acessórios

Tributados em Portugal

- ▶ início do transporte ou da execução material em Portugal
- ▶ adquirente dos serviços de intermediação não S.P. noutro E.M.
 - ♦ artº 6, nº 15, CIVA
- ▶ início do transporte ou da execução material noutro E.M.
- ▶ adquirente dos serviços S.P. (PT), que fornece o NIF
 - ♦ artº 6, nº 16, CIVA

A intermediação, em nome e por conta de outrem, em serviços de transporte ou em serviços acessórios desse transporte

- ▶ localiza-se, em regra, no E.M. em que resultar localizado o serviço a que se refere a intermediação (E.M. de partida se transporte, E.M. de execução do serviço acessório do mesmo)

Contudo, e mais uma vez, a localização definitiva será a do E.M. do adquirente do serviço sempre que este aí seja SP identificado em IVA e tenha utilizado o respectivo NIF para adquirir o serviço

Serviços de intermediação em transportes intracomunitários de bens (intermediários que agem em nome e por conta de outrem)		
Tomador do serviço (cliente do serviço)	País de tributação	Sujeito Passivo
Identificado em IVA em E.M. diferente do da partida	País de identificação do tomador	▶ Prestador, se estiver estabelecido no E.M. de partida de identificação do tomador ▶ Tomador, em caso contrário
Identificado em IVA no E.M. da partida	País de partida	▶ Prestador, se estiver estabelecido no E.M. de partida ▶ Tomador, em caso contrário
Não identificado	País de partida	▶ Prestador (com obrigação de registo ou nomeação de representante no E.M. de partida)

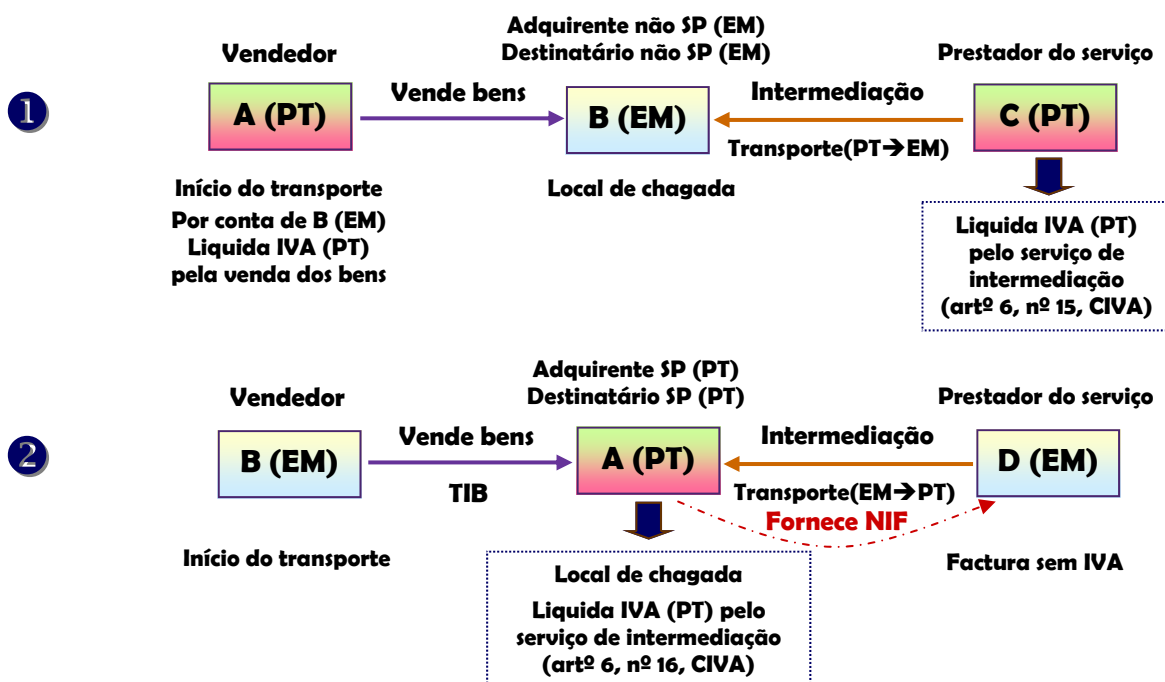
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Serviços de intermediação nos serviços de transporte intracomunitário de bens e nas prestações acessórias

(actuação em nome e por conta de outrem)

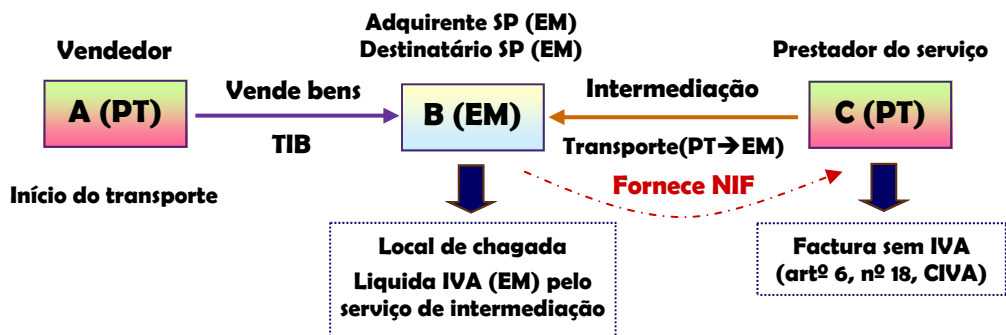
Exemplos



Não tributados em Portugal

- ▶ início do transporte ou da execução material em Portugal
- ▶ adquirente dos serviços S.P. noutro E.M., que fornece o NIF
 - ♦ artº 6, nº 18, CIVA

Exemplo



Intermediação de serviços “empresariais”, que são descriminados no artº 6, nº 8, CIVA

- ▶ artº 6, nº 8, g), CIVA, e artº 6, nº 9, CIVA

Quando localizados no território nacional e relacionados com TIB ou Exportações, estarão isentos

- ▶ artº 14, nº 1, q) e s), CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

22. Serviços de transporte intracomunitário de bens

Serviços de intermediação nos serviços de transporte intracomunitário de bens e nas prestações acessórias

(actuação em nome e por conta de outrem)

Serviços de intermediação em serviços acessórios de transportes intracomunitários de bens		
Tomador do serviço (cliente do serviço)	País de tributação	Sujeito Passivo
Identificado em IVA em E.M. diferente do da execução	País de identificação do tomador	▶ Prestador, se estiver estabelecido no E.M. de identificação do tomador ▶ Tomador, em caso contrário
Identificado em IVA no E.M. da execução	País de execução	▶ Prestador, se estiver estabelecido no E.M. de execução ▶ Tomador, em caso contrário
Não identificado	País de execução	▶ Prestador (com obrigação de registo ou nomeação de representante no E.M. de execução)

Exemplo

Transporte de mercadorias de França para Portugal

Transportador: sujeito passivo francês, que por sua vez contrata o serviço com um outro transportador português, que actua, porém, face ao cliente final, em nome e por conta do transportador francês

O serviço do intermediário português ao transportador francês reporta-se a um transporte intracomunitário, em que a França é o país de partida e Portugal o país de chegada

Dado que tal serviço vai ser facturado ao transportador francês, que utilizou o respectivo NIF em IVA que possui em França para efectuar a aquisição, a tributação ocorrerá em França

Atendendo a que o sujeito passivo português não se encontra lá registado, caberá ao transportador francês liquidar e entregar o respectivo imposto

O intermediário português realiza uma operação não tributável em IVA, porque não localizada em Portugal

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

23. Outras intermediações em nome e por conta de outrem

Outros serviços de intermediação (mandato sem representação)

► artº 6, nº 17 e 18, CIVA

Tratam estas disposições da localização das prestações de serviços de intermediários que agem em nome e por conta de outrem, em operações que não sejam

- transportes intracomunitários de bens
- prestações de serviços acessórios a esses transportes
- ou serviços empresariais constantes do artº 6, nº 8, CIVA

A localização destas prestações de serviços ocorrerá por norma no local em que se considere realizada a operação a que se reportam, isto é, a operação principal

Considera-se, mais uma vez, que no caso do adquirente dos serviços de intermediação ser um sujeito passivo estabelecido num determinado E.M. e se nessa qualidade efectuar a aquisição, a localização ocorrerá no E.M. de identificação do adquirente

O devedor do imposto será, regra geral, o prestador dos serviços

No entanto, se o prestador não for sujeito passivo no país em que em definitivo é tributável a operação, então o devedor do imposto será o adquirente a quem competirá a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido

Intermediação em outros serviços (que não sejam transportes intracomunitários e seus serviços acessórios, e os de carácter empresarial do artº 6, nº 8, CIVA)			
Tomador	Prestador	País de tributação	Sujeito Passivo
Identificado em IVA no E.M. da localização do serviço a que se refere a intermediação	► Sujeito passivo nesse E.M. ► Não sujeito passivo nesse E.M.	E.M. de localização da prestação de serviço a que se refere a intermediação	► Prestador ► Tomador
Identificado em IVA em E.M. diferente do da localização do serviço a que se refere a intermediação	► Sujeito passivo no E.M. do tomador ► Não sujeito passivo no E.M. do tomador	E.M. onde está identificado o tomador	► Prestador ► Tomador
Não identificado		E.M. da localização da prestação de serviço a que se refere a intermediação	Prestador (com obrigação de se registar ou nomear representante no E.M. da localização do serviço a que se refere a intermediação)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**23. Outras intermediações em nome e por conta de outrem****Exemplos**

- 1** **Vendedor português, interessado em colocar as suas mercadorias em França**
Comissionista, sujeito passivo nacional que angaria em França clientes, fazendo-se remunerar através de uma comissão que debita ao vendedor nacional

A operação principal em que interveio o comissionista é uma transmissão intracomunitária de bens, que, como é sabido, se considera realizada em Portugal
 - ▶ a operação de intermediação será considerada realizada em Portugal, já que a operação a que se refere a intermediação é ela própria tributável, sendo que o adquirente do serviço de intermediação tem a qualidade de sujeito passivo registado em território nacional
 - ▶ não haverá entretanto efectiva tributação, por estarem reunidas as condições para a fruição da isenção prevista no artº 14, nº 1, a), CIVA
- 2** **Vendedor português de mercadorias para França**
Comissionista, sujeito passivo em França, agindo em nome e por conta do vendedor português

A operação principal continua sendo localizada em Portugal, e dado que o adquirente do serviço de intermediação é sujeito passivo identificado em IVA no território nacional
 - ▶ considerar-se-á que a operação de intermediação se localiza no nosso país
 - ▶ embora sujeita a tributação em Portugal, não haverá também liquidação de imposto, por beneficiar da isenção constante do artº 14, nº 1, a), CIVA
A única diferença relativamente à situação anterior, é que o sujeito passivo nesta operação é o vendedor das mercadorias estabelecido em Portugal, de acordo com a disciplina constante do artº 2, nº 1, e), CIVA, dado que o prestador do serviço de intermediação é SP em França
- 3** **Comissionista, sujeito passivo português, que actua em nome e por conta de um sujeito passivo francês, angariando clientes para os produtos deste em Portugal**

A operação principal (transmissões do vendedor francês para adquirentes nacionais), é tributável, pelo que a prestação do serviço de intermediação também o será

Porque neste caso o adquirente do serviço é sujeito passivo de IVA em França, a operação de intermediação será considerada localizada naquele país, a significar que:
 - ▶ o comissionista não realiza nenhuma operação tributável em Portugal, motivo pelo qual a factura que irá emitir não deverá conter qualquer parcela de imposto
 - ▶ o vendedor francês, adquirente do serviço de intermediação, será considerado sujeito passivo nesta operação uma vez que o prestador não é sujeito passivo em França
- 4** **Uma empresa portuguesa irá pagar uma comissão a um intermediário francês, pela intermediação numa transmissão de bens, que a empresa portuguesa adquiriu a um fornecedor espanhol, e de seguida vendeu a um cliente alemão, sendo os bens transportados directamente de Espanha para a Alemanha (todos os intervenientes têm NIF válido no VIES)**
 - ▶ uma vez que o adquirente da intermediação é uma empresa portuguesa com NIF válido no VIES, a operação é localizada em território nacional ("IVA português") (artº 6, nº 17. b), CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

23. Outras intermediações em nome e por conta de outrem

Operações que não sejam as do artº 6, nº 8, 9, 15 e 16, CIVA

► artº 6, nº 17, CIVA

Operações de intermediação relativas a:

- aquisições intracomunitárias
- vendas à distância
- vendas com instalação ou montagem
- aquisições de meios de transportes novos
- operações sobre imóveis ou bens móveis corpóreos
- transporte que não seja intracomunitário
- serviços de carácter artístico, científico, desportivo ...

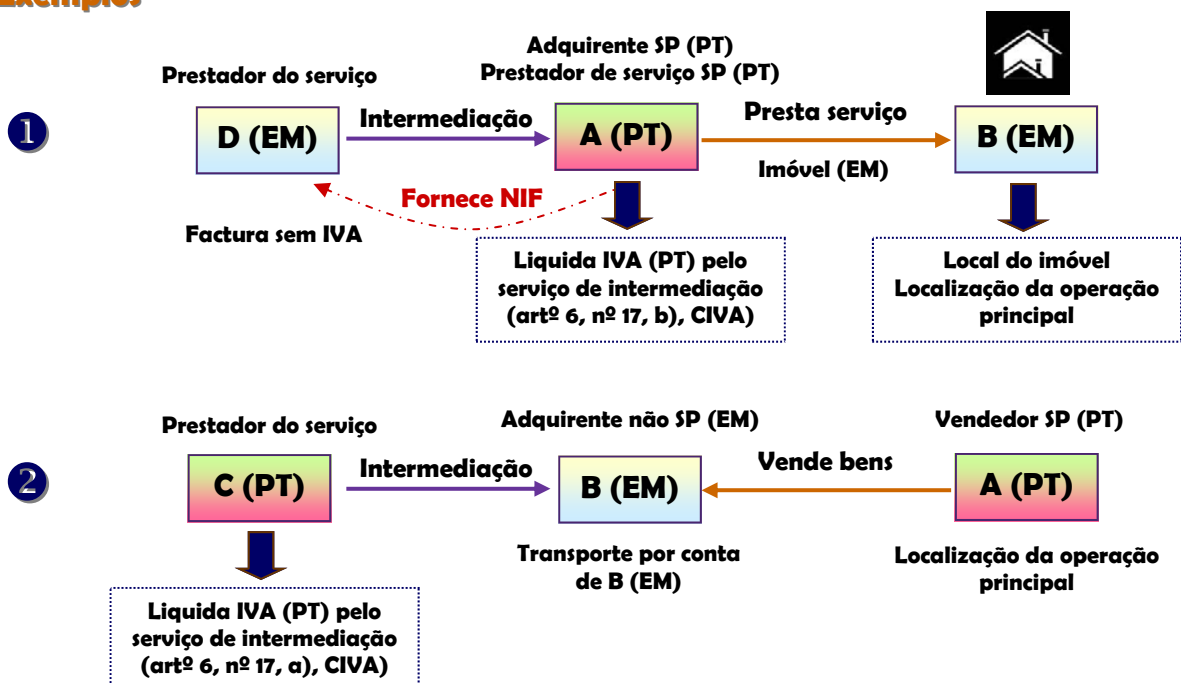
Regra geral

- a intermediação relativa às operações referidas considera-se localizada no E.M. da operação principal (artº 6, nº 17, CIVA)

Tributados em Portugal

- operação principal tributável em Portugal
- adquirente dos serviços não sujeito passivo noutro E.M.
 - ♦ artº 6, nº 17, a), CIVA
- operação principal tributável noutro E.M.
- adquirente dos serviços sujeito passivo em Portugal, que fornece o NIF
 - ♦ artº 6, nº 17, b), CIVA

Exemplos



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**24. 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: 4%, 8% e 15%**

A aplicar às transmissões de bens e prestações de serviços

- ▶ **que se considerem efectuadas 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**

A localização das transmissões de bens o prestações de serviços efectuadas entre o Continente e as Regiões Autónomas é relevante, unicamente, para efeitos de determinação da taxa do IVA a aplicar, uma vez que, tratando-se de operações sempre localizadas em território nacional, será sempre o vendedor/prestador a liquidar o IVA na factura por ele emitida

Prestações de serviços de transporte entre o continente e as Regiões Autónomas e vice-versa serão localizadas

- ▶ **no local do estabelecimento a partir do qual são efectuadas**
- ▶ **mas isenção do artº 14, nº 1, t), CIVA**

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%, 8% ou 15%)**
- ♦ **factor relevante: localização do início do transporte**

Prestação de serviços

- ▶ **regra do artº 6, nº 4, CIVA**

- ▶ **excepções:**

- ♦ **artº 6, nº 5 e 6, CIVA: localização material**
- ♦ **artº 6, nº 8 e 9: utilização da taxa do espaço fiscal onde se situa o utilizador. aplicação (com as devidas adaptações) dos nº 4, 5, 6, 8 e 9 do artº 6. CIVA**

Nota:

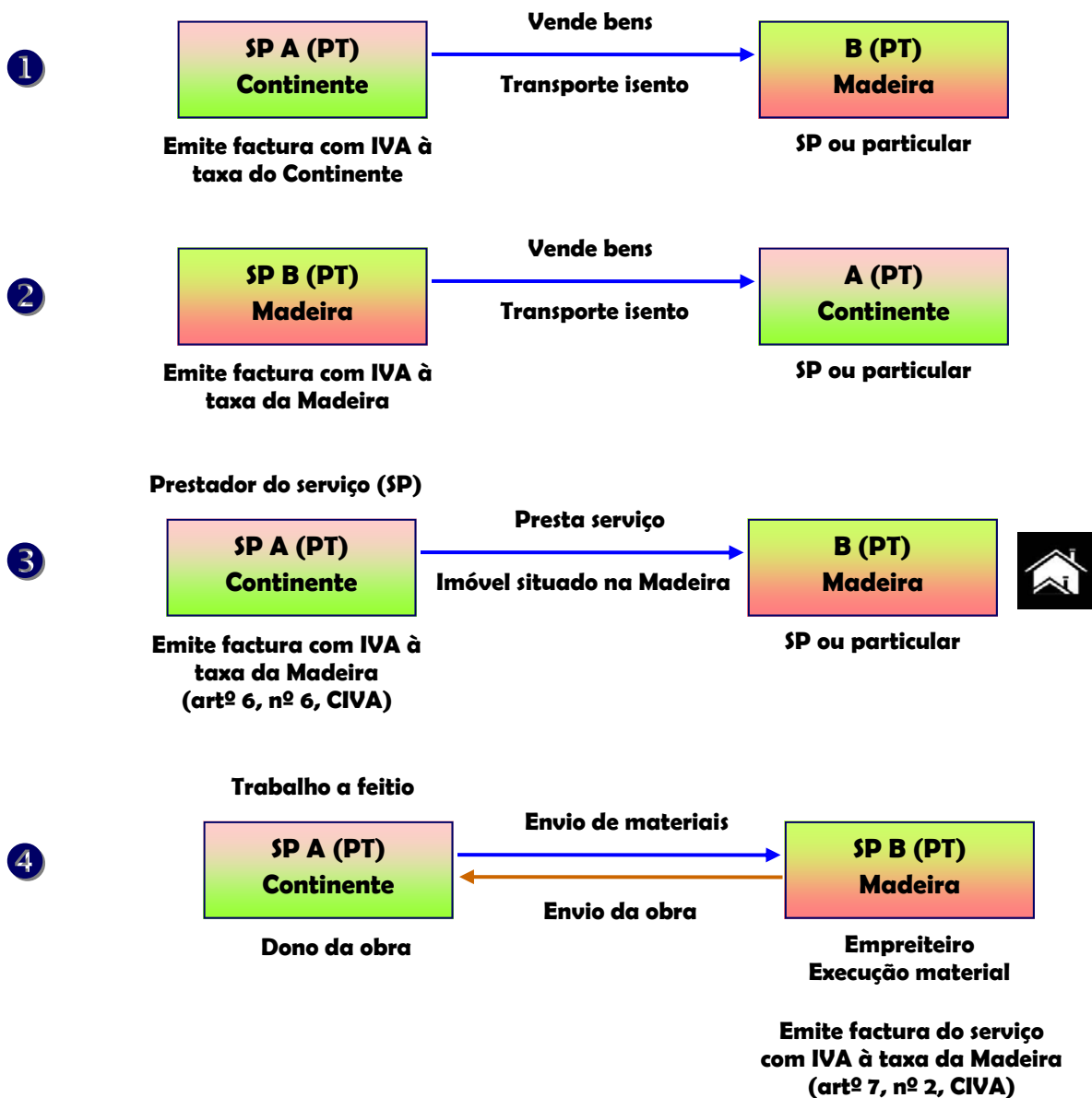
- ▶ **é sempre o prestador (quem factura) que liquida**
- ▶ **a localização das operações é relevante para a taxa a utilizar (se liquidar ou deduzir a taxas diferentes das do espaço fiscal em que se localiza, deverá entregar o respectivo anexo)**

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

24. Regiões Autónomas da Madeira e Açores

Localização das operações com as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores

Exemplos



Incidindo o IVA sobre o preço de venda dos bens e sobre o valor dos serviços prestados, daí resultando efectivamente a carga fiscal suportada em definitivo pelos consumidores finais dos bens e serviços, acontece que o peso do imposto será tanto maior quanto mais elevado sejam esses preços

Tendo em conta que, 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

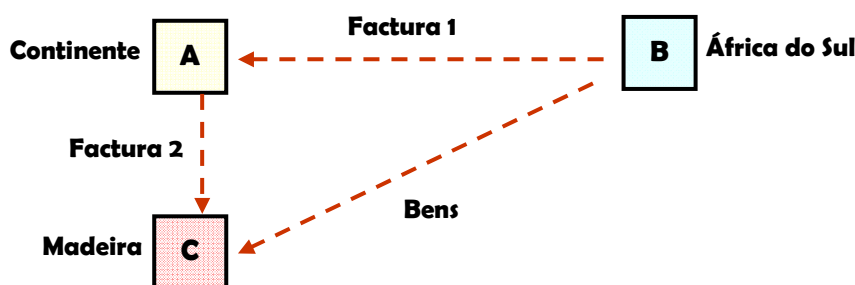
Para isso, seriam possíveis duas alternativas: reduzir a base tributável, mantendo idênticas as taxas de tributação, como o fez a França relativamente à Córsega, ou então diminuir as taxas aplicáveis, respeitando o valor da base tributável (solução adoptada pelo DL 347/85, de 23 de Agosto)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

24. Regiões Autónomas da Madeira e Açores

Localização das operações com as Regiões Autónomas da Madeira e dos 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 acto do seu desembargo alfandegário, sendo os serviços aduaneiros a entidade responsável pela liquidação do respectivo 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 da Madeira, a taxa aplicável na importação é de 15% (artº 1, DL 347/85, de 23 de Agosto)

Relativamente à facturação da mercadoria efectuada pelo intermediário (empresa estabelecida no Continente), deverá ter em atenção o disposto no 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 facturar a comissão pela intermediação na operação, aquela comissão será isenta ao abrigo do artº 13, nº 1, f), CIVA, se a mesma tiver sido considerada no valor tributável da importação, conforme refere o 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

Sendo as taxas definidas para a Madeira e Açores aplicáveis às operações (transmissões de bens e prestações de serviços) consideradas realizadas nas Regiões Autónomas, necessário definir os critérios a utilizar para efeito dessa localização

O DL 347/85 remete na matéria para os critérios do artº 6, CIVA, com as devidas adaptações

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 efectuadas, mas isentas pelo artº 14, nº 1, t), CIVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

25. Localização das transmissões de gás e electricidade

Localização das transmissões de gás (através de sistema de distribuição de gás natural) e electricidade

Directiva 2003/92/CE, de 07/10/2003 (alterou a 6ª directiva)

► transposta pela Lei 55-B/2004, de 30/12 (OE 2005)

- ♦ artº 1, nº 2, i), CIVA; artº 6, nº 8, o), CIVA; artº 6, nº 22 e 23, CIVA, artº 13, nº 1, i), CIVA; artº 19, nº 1, c), CIVA; artº 26, nº 3; CIVA
- ♦ artº 7, nº 3, d), RITI
- ♦ DL 408/87, de 31/12 - respeitante ao reembolso do IVA

Motivo Justificativo:

► liberalização do sector da distribuição do gás e electricidade

O gás e a electricidade são qualificados, para efeitos de IVA como bens corpóreos, pelo que, em rigor, estamos perante 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 Electricidade

- pessoa singular ou colectiva cuja actividade consista na aquisição de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de electricidade 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)

Regras gerais de localização

1

Revendedor (E.M.)

Vendedor (E.M. / País terceiro)

Fornecimento a “sujeitos passivos revendedores”:

- localizados/tributados no E.M. onde se situa a sede/estabelecimento estável do adquirente (artº 6, nº 22, a) e nº 23, 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

2

SP não Revendedor (E.M.)

Vendedor (E.M. / País terceiro)

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 22, b) e nº 23, 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

25. Localização das transmissões de gás e electricidade

Localização das transmissões de gás (através de sistema de distribuição de gás natural) e electricidade

Regras gerais de localização

3

Consumidores finais (E.M.)

Vendedor (E.M. / País terceiro)

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 22, c) e nº 23, 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 29, CIVA)

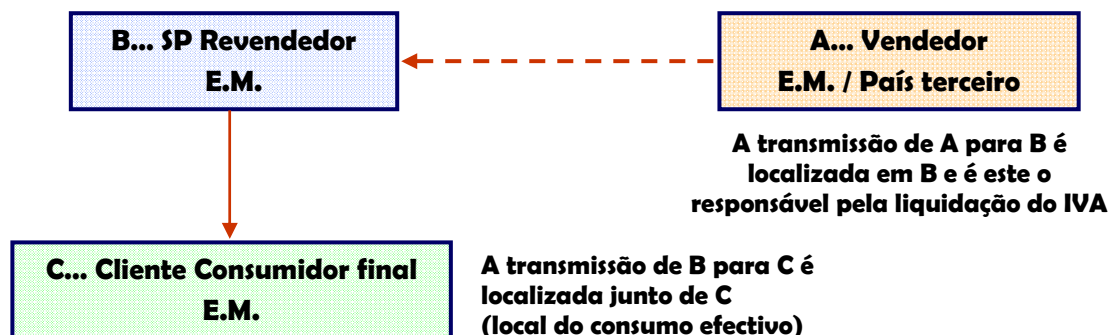
Importações

- ▶ estão isentas de IVA as importações de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, e de electricidade; (artº 13, nº 1, i), CIVA)

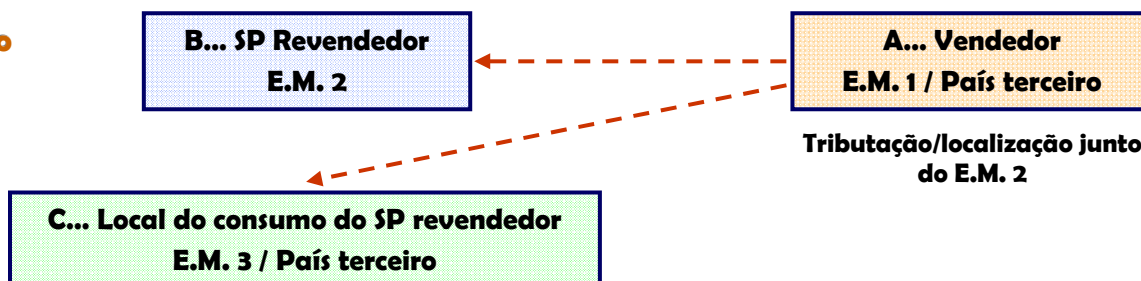
Prestações de serviços

- ▶ a cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade
 - ♦ a prestação de serviços de transporte ou envio através dos mesmos
 - ♦ e as prestações de serviços directamente conexas (exemplo: 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 8, o), CIVA)
- ▶ se o adquirente for um particular prevalece a regra geral do artº 6, nº 4, CIVA

Exemplo



Exemplo



IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

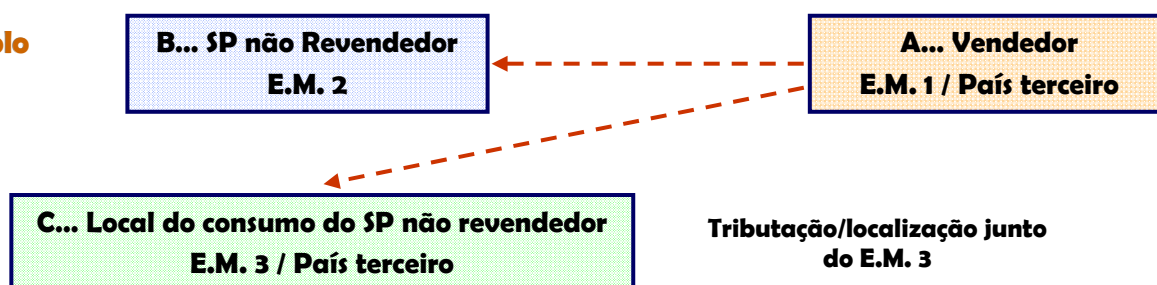
25. Localização das transmissões de gás e electricidade

Localização das transmissões de gás (através de sistema de distribuição de gás natural) e electricidade

Regra geral

Estas operações localizam-se junto do sujeito passivo revendedor (mesmo que não ocorra nesse E.M. o consumo efectivo)

Exemplo



O fornecimento de electricidade ou de gás do E.M. 1 para o E.M. 2, 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 electricidade
- 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 22 e 23, CIVA

Exemplo

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 efectuada aquisição de bens ou serviços noutros Estados-membros, recebeu de uma sociedade espanhola, com NIF válido no VIES, a factura, emitida com data de 09.02.2007, correspondente aos consumos de energia eléctrica das suas instalações em Portugal durante o mês de Janeiro de 2007, no valor de 8.000 €

- o facto de nunca efectuar 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 22, c) e nº 23, b), CIVA

Efectivamente 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 directamente no Serviço de Finanças (artº 26, nº 3, CIVA)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

**Método
Directo**

Subtractivo

$$T = t \times (V - C)$$

Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção 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

► Lei 107-B/2003, de 31 de Dezembro (OGE 2004), aditou artº 68-A a 68-G, CIVA

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

DL 199/96, de 18 de Outubro (Directiva 94/5/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro)

Nas transmissões de objectos de arte, de colecção 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, em conformidade com o disposto em 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 S.P. revendedor (compra, afecta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda)
- bens em 2ª mão, obras de arte, objectos de colecção e antiguidades
- adquiridos a:
 - ♦ particular
 - ♦ S.P. que isentou a venda ao abrigo do artº 9, nº 33, CIVA
 - ♦ S.P. que alienou um bem de investimento, isentando a venda ao abrigo do artº 53, CIVA
 - ♦ outro S.P. revendedor, em relação a bens cuja venda foi também abrangida pelo regime de tributação da margem

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

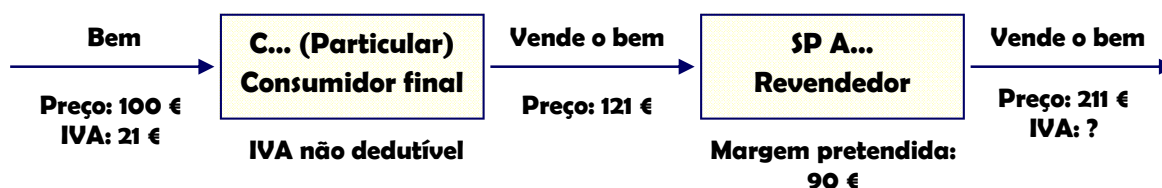
26. Regimes da margem

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

Estamos perante bens que, por terem sido objecto de utilização ou consumos tidos por finais

- ▶ não beneficiaram na última transacção 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 respectivo valor de transacção
- ▶ 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, exactamente porque não se acha explicitado no respectivo documento
 - ♦ não pode ser objecto de dedução

Exemplo



1 Se não existisse qualquer regime especial, o preço de venda seria tributado à taxa de 21%

- ▶ Preço de venda (com IVA): $(121 + 90) + (121 + 90) \times 21\% = 211 + 44,31 = 255,31 \text{ €}$
 - ♦ repare-se que estaríamos de novo a tributar em IVA os 100 € da aquisição original e o próprio IVA (21 €), designado “IVA oculto”: $44,31 = (100 \times 21\%) + (21 \times 21\%) + (90 \times 21\%)$

2 Se o bem não tivesse uma passagem “intermédia” pelo consumo final, teríamos:

- ▶ Preço de compra: $100 + 21 = 121 \text{ €}$ (IVA suportado e dedutível: 21 €)
- ▶ Margem pretendida: 90 €
- ▶ Preço de venda (com IVA liquidado): $(100 + 90) + (100 + 90) \times 21\% = 190 + 39,9 = 229,9 \text{ €}$

Neste caso, o valor do IVA devido pelo operador seria:

- ▶ IVA a entregar ao Estado: $39,9 - 21 = 18,9 \text{ €}$

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 $255,31 - 229,9 = 25,41 \text{ €}$ corresponde à tributação do preço de 100 €, que já havia sido tributado ($100 \times 21\% = 21 \text{ €}$), mais a tributação sobre o valor do próprio IVA antes liquidado e não deduzido ($21 \times 21\% = 4,41 \text{ €}$)

3 No regime da margem o preço de venda seria:

- ▶ $(121 + 90) + 90 \times 21\% = 211 + 18,9 = 229,9 \text{ €}$ (repare-se que para o Estado a receita é a mesma da situação 2, evitando-se desta forma tributar de novo o bem e o próprio IVA “oculto”)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

Exemplo

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 actuando no âmbito deste regime de tributação da margem

O preço de compra foi de 121 €. a margem de 90, o que significa um preço de venda antes de imposto de 211 €, e IVA de 18,9 € [$21\% \times (211 - 119)$], a repercutir no preço de venda que se situaria em 229,9 €

Dito de outra forma:

- ▶ constituirá valor tributável a diferença entre o preço total pago pelo cliente (229,9 €) e o preço total pago ao fornecedor (121 €), expurgada do valor do IVA correspondente à margem de 18,9 €
- ▶ valor tributável = $229,9 - 121 - 18,9 = 90$ €

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 transacção na factura ou documento equivalente que emite ao adquirente, ao qual não é, assim, concedido o direito a dedução
- ▶ a factura deve, aliás, conter a menção “IVA - Bens em segunda mão” ou “IVA - Objectos de arte, de colecção ou antiguidades”, conforme o caso
- ▶ 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 respectivas aquisições e venha explicitado na factura

Para as transmissões de bens efectuadas por organizadores de vendas em sistema de leilão que actuem em nome próprio ao abrigo de um contrato de comissão de venda:

- ▶ o comitente deve ser um não SP, um SP que efectue uma transmissão de bens isenta pelo artº 9, nº 33, 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 efectuado a transmissão ao abrigo do sistema de tributação da margem
- ▶ a base tributável será constituída pelo valor facturado 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão

- ▶ Facturas 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 efectuadas 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 Automóvel (IA), actualmente Imposto de veículos, sujeito a IVA

Exemplo

Mercado Nacional

Revendedor de viaturas de turismo em 2ª mão

Venda	11.000	IVA incluído
Compra	10.000	A particular
Diferença	1.000	
Base tributável	826,45	$1.000 \div 1,21$
IVA liquidado	173,55	$826,45 \times 21\%$

Aplicação do Regime da Margem dos bens em 2ª mão:

- ▶ Preço de venda sem IVA: $10.000 + 826,45 = 10.826,45 \text{ €}$
- ▶ Margem: $10.826,45 - 10.000 = 826,45 \text{ €}$
- ▶ IVA apurado = $(10.826,45 - 10.000) \times 21\% = 173,55 \text{ €}$
- Se Regime Geral: IVA = $10.826,45 \times 21\% = 2.273,55 \text{ €}$
- ▶ Preço de venda com IVA incluído: $10.826,45 + 2.273,55 = 13.100 \text{ €}$

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime Especial de tributação dos bens em segunda mão

Exemplo

Mercado Nacional

Revendedor de viaturas de turismo em 2ª mão

Revendedor reparou a viatura, tendo adquirido e instalado peças novas no valor de 1.000 €, tendo deduzido o IVA suportado de 210 €

Por esse facto, vende a viatura por 12.210 € (IVA incluído)

Venda	12.100	IVA incluído
Compra	10.000	A particular
Diferença	2.210	
Base tributável	1.826,45	$2.210 \div 1,21$
IVA liquidado	383,55	$1.826,45 \times 21\%$

O revendedor liquida 383,55 € e deduz 210 €

► Entrega ao Estado: $383,55 - 210 = 173,55$ €

Exemplo

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 1.000 €, tendo deduzido o IVA suportado de 210 €

Para legalizar a viatura em Portugal, pagou Imposto Automóvel (IA) no montante de 3.000 €, e o correspondente IVA de 630 €

Por esses factos, vende a viatura por 15.840 € (IVA incluído)

► $11.000 + 1.210 + 3.630$ €

Venda	15.840	IVA incluído
Compra	10.000	A particular/revendedor alemão
Diferença	5.840	
Base tributável	4.826,45	$5.840 \div 1,21$
IVA liquidado	1.013,55	$4.826,45 \times 21\%$

O revendedor:

► Liquida: 1.013,55 €

► Deduz: $210 + 630 = 840$ €

► Entrega ao Estado: $1.013,55 - 840 = 173,55$ €

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**26. Regimes da margem****Regime Especial de tributação dos objectos de arte, de colecção e antiguidades****Noções**

- ▶ **Objectos de arte, objectos de colecção 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:

- ▶ **objectos de arte, de colecção ou antiguidades que eles próprios tenham importado**
- ▶ **objectos de arte adquiridos aos seus autores (ou herdeiros ou legatários) ou a outro S.P., 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 Direcção 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 actuam 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
- ▶ **Factura**
 - ♦ menção “IVA – Regime especial de venda de bens em leilão”
 - ♦ IVA não discriminado

Transmissões intracomunitárias de bens em 2ª mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades

- ▶ **efectuadas 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 respectiva 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

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime Especial de tributação dos objectos de arte, de colecção e antiguidades

Exemplo

Vendas em leilão

Venda sem encargos (de transporte, de embalagens, ...)

- ▶ Valor de Adjudicação (VA): 1.210 € (preço de martelo)
- ▶ Comissão (C): $10\% \times VA = 121 \text{ €}$ (taxa do IVA: 21%)
- ▶ Líquido a pagar ao comitente (ML):
 - ♦ $ML = VA - C \rightarrow 1.210 - 121 = 1.089 \text{ €}$
- ▶ Valor tributável (VT): $VT = 121 \div 1,21 = 100 \text{ €}$
- ▶ O leiloeiro tem uma margem de 100 € e IVA liquidado de 21 € ($100 \times 21\%$)

Exemplo

Vendas em leilão

Venda com encargos de transporte facturados ao comprador

- ▶ $VA = 1.210 \text{ €}$ (preço de martelo)
- ▶ $C = 10\% \times VA = 121 \text{ €}$ $T = 21\%$
- Transporte = 242 € (feito em nome do leiloeiro, com IVA incluído de 42 €)
- ▶ $VA = 1.210 + 242 \text{ (transporte)} = 1.452 \text{ €}$
- ▶ $ML = 1.210 - 121 = 1.089 \text{ €}$
- ▶ $VT = (242 + 121) \div 1,21 = 300 \text{ €}$ ($IVA = 300 \times 21\% = 63 \text{ €}$)
- Transporte, é uma despesa acessória, que faz parte do valor tributável
- ▶ Margem do leiloeiro de 300 € (100 comissão e 200 transporte)
- ▶ IVA liquidado de 63 € (21 da comissão + 42 do transporte)
- ▶ IVA dedutível de 42 €
- O leiloeiro entrega ao Estado 21 € ($63 - 42$)

Obrigações do organizador de vendas em leilão

- ▶ emitir factura sempre com a menção de aplicação deste regime especial
 - ♦ ao comprador, uma factura ou documento equivalente com indicação do valor global da transacção e dos elementos que lhe respeitam (preço de adjudicação, impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção 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 factura que o comitente estaria obrigado a emitir se fosse sujeito passivo, desde que além daqueles contenha também os restantes elementos do artº 35, nº 5, CIVA
- ▶ é-lhe também imposta a obrigação de escrituração que evidencie as operações realizadas e os elementos da respectiva base tributável

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**26. Regimes da margem****Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos** (DL 221/85, de 3 de Julho)

A actuação 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 actuação 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, efectuem 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”

- ▶ **juntando-se a uma actuação 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 várias 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 excepção, um regime especial para as agências de viagens que actuem nas condições referidas, que tenha em conta as dificuldades apontadas

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (DL 221/85, de 3 de Julho)

São linhas essenciais do DL 221/85, de 3 de Julho:

- ▶ qualificação da actuação 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, consoante 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 custos registado num período possa acrescer aos custos do período seguinte

Como obrigações acessórias exigidos registos contabilísticos separados para as operações assim tratadas, estabelecendo-se que a facturação 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.

Evitar 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 Código do IVA sobre a localização da intermediação em nome e por conta de outrem

Na prática, a isenção da margem relativa aos serviços efectuados fora da U.E. exige, nas viagens mistas, uma repartição de custos que pode não se revelar directa (nem sempre as facturas dos prestadores dos vários serviços distinguem serviços prestados dentro da U.E. e fora dela)

Critérios de imputação do custo global a cada uma das partes da viagem (dentro e fora da U.E.)

- ▶ hotéis e espectáculos serão localizados onde sejam efectivamente prestados
- ▶ despesas de transporte repartidos pelo número de quilómetros percorridos na U.E. e fora dela
- ▶ custos 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.

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (DL 221/85, de 3 de Julho)

Operações em que actuam em nome próprio perante o cliente, recorrendo a bens e serviços efectuados 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 efectuados, pela aplicação das regras de localização dos serviços

Operações efectuadas fora da União Europeia

- a prestação de serviços da agência é assimilada a uma actividade de intermediário, isenta pelo artº 14, nº 1, s), CIVA

Regime da Margem das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos

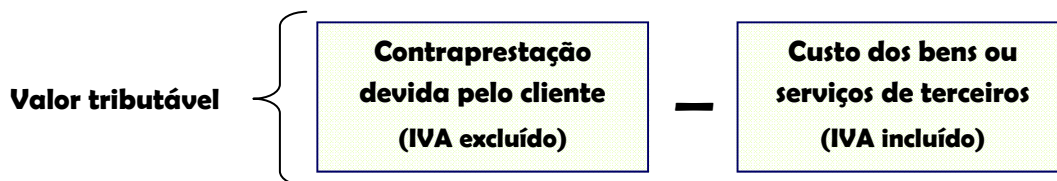
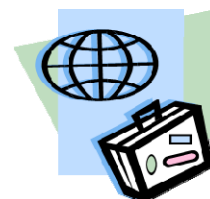
► Se operações forem efectuadas na U.E. e fora dela

- ♦ 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: custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros na U.E e para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA
- ♦ denominador: custo das operações efectuadas por terceiros na U.E. e fora dela para benefício directo 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 acto do pagamento integral
- ou no início da viagem ou alojamento, se anterior



Os S.P. (agências de viagens) não têm direito a dedução nas operações em que actuam em nome próprio perante o cliente, recorrendo a bens e serviços efectuados por terceiros

Facturas emitidas podem não discriminar o IVA

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

Exemplo

Organização de viagem turística realizada totalmente na Comunidade

Custos, com IVA incluído, quando caso disso:

- ▶ 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 €

Pressupostos

- ▶ a agência organizadora actua em nome próprio perante o cliente
 - ♦ a vendedora é mera intermediária, vendendo em nome da organizadora
- ▶ um pacote turístico (um conjunto combinado de serviços que o cliente adquire por um preço único sem que haja discriminação no preço final da parte que corresponde a cada um dos serviços componentes)
- ▶ meios utilizados no circuito (aviões, autocarros, hotéis, etc) fornecidos à agência, no total por terceiros
- ▶ o circuito foi organizado para 20 pessoas, tendo sido vendidos todos os circuitos
- ▶ organizadora e retalhista (vendedora) estão domiciliadas em território nacional

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 directo do cliente, à excepção 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 integralmente tributada

Custos:	
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	420
Preço de venda com IVA incluído	8.420
IVA dedutível (comissão da vendedora)	210
IVA a entregar	210

O preço de venda do pacote turístico, organizado para 20 pessoas, será pois de 421 € por pessoa, com IVA incluído

$$\text{▶ } 8.420 \div 20 = 421 \text{ €}$$

Neste caso, o procedimento prático do DL 221/85 conduziria a idêntico resultado:

- ▶ total dos proveitos auferidos : 8.420 €
- ▶ total dos custos suportados para benefício directo do cliente : 6.000 €
- ▶ margem com IVA incluído : $8.420 - 6.000 = 2.420 \text{ €}$
- ▶ margem sem IVA : $2.420 \div 1,21 = 2.000 \text{ €}$
- ▶ IVA : $2.000 \times 21\% = 420 \text{ €}$
- ▶ IVA dedutível relativo à comissão : 210 €
- ▶ IVA a entregar : $420 - 210 = 210 \text{ €}$

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**26. Regimes da margem****Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos****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 41,6 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)

- ▶ $800 \times 21\% = 168 \text{ €}$

Preço de venda com IVA incluído: $8.000 + 168 = 8.168 \text{ €}$

Preço de venda para cada uma das 20 pessoas, IVA incluído

- ▶ $8.168 \div 20 = 408,4 \text{ €}$

Neste caso, o procedimento prático do artº 6º do decreto-lei citado conduziria a idêntico resultado:

IVA a entregar : $168 - 21 = 147 \text{ €}$

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**26. Regimes da margem****Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos** (DL 221/85, de 3 de Julho)**Exemplo**

Se na realização de um pacote turístico, abrangendo serviços realizados na U.E. e fora dela, em benefício directo dos viajantes, nos montantes de:

- ▶ Na U.E 400.000 €
- ▶ Fora da Comunidade 600.000 €
- ▶ for obtida uma receita bruta de 1.200.000 € (com IVA incluído), a margem bruta obtida será de 200.000 €

Os serviços prestados por terceiros em benefício directo 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.
 - ♦ $1.200.000 \times 40\% = 480.000 \text{ €}$
- ▶ margem imputável a essa parte
 - ♦ $480.000 - 400.000 = 80.000 \text{ €}$
- ▶ 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:
 - ♦ $80.000 \times 21\% \div 1,21 = 13.884,30 \text{ €}$
- ▶ 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 directo subtrativo
- ▶ nestas operações, os sujeitos passivos (agências de viagens) não têm direito a dedução do IVA
- ▶ facturas emitidas não podem discriminar o IVA
- ▶ contabilidade: registo especial

Formas de actuação destes operadores

- ▶ actuação perante o cliente em nome de outro sujeito passivo que fornece efectivamente as viagens e estadia
 - ♦ a agência é remunerada pela sua comissão
- ▶ actuação 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
- ▶ actuação perante o cliente em nome próprio, mas com recurso a serviços de terceiros
 - ♦ aplicável o regime especial de tributação (DL 221/85)

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime especial de tributação das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (DL 221/85, de 3 de Julho)

Exemplo

Agência X, enquadrada em IVA no regime normal, periodicidade mensal, realizou durante o mês de Julho de 2007 os seguintes “programas”:

1. Semanas de férias em Palma de Maiorca

- ♦ Valor facturado aos clientes: 200.000 €
- ♦ Serviços efectuados por terceiros: 100.000 €

2. Semanas de férias no Algarve

- ♦ Valor facturado aos clientes: 150.000 €
- ♦ Serviços efectuados por terceiros: 75.000 €

3. Do IVA suportado nesse mês pela agência relativamente a bens ou serviços que não os fornecidos por terceiros para benefício directo do cliente, é dedutível a importância de 1.000 €

Apuramento do imposto

► Margem, com o IVA incluído, será de:

- ♦ $(200.000 + 150.000) - (100.000 + 75.000) = 175.000 \text{ €}$

► Sendo de 21% a taxa do IVA aplicável, o valor líquido de imposto (valor tributável) será de:

- ♦ $175.000 \div 1,21 = 144.628,10 \text{ €}$
- ♦ e o IVA incluído de 30.371,90 €

► 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:

- ♦ $30.371,90 - 1.000 = 29.371,90 \text{ €}$

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 actuação 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)

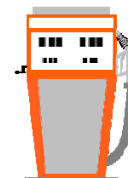
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores

Artº 68-A a 68-G, 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

Sector 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 efectiva de vendas (artº 68-A, CIVA)

Não serão consideradas as entregas de combustível efectuadas 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 68-B, CIVA)

Consideram-se empresas distribuidoras, para efeitos de exclusão da aplicação deste regime

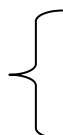
► as entidades abrangidas pelo DL 10/2001, de 23 de Janeiro (alterado e republicado pelo DL 339-D/2001, de 28 de Dezembro)

► que estabelece as disposições relativas à constituição e à manutenção de reservas de segurança de produtos petrolíferos

Nas transmissões dos combustíveis líquidos efectuadas 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 efectiva de vendas apurada nos termos do artº 68-B, CIVA

Valor tributável



Valor das transmissões de combustíveis realizadas

—

Valor da aquisição dos mesmos combustíveis

A taxa de IVA incide sobre a margem, em cada período de tributação, IVA excluído

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

26. Regimes da margem

Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores

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 68-C, 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 factura ou equivalente

- ▶ forma legal
- ▶ NIF
- ▶ 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

- ▶ facturas ou equivalente emitidas pelos revendedores
- ▶ menção: "IVA - não confere o direito à dedução" (artº 68-D, CIVA)

Os revendedores devem manter os registos separados das aquisições e vendas abrangidas por este regime (artº 68-E, 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 68-F, CIVA)

Nas importações, o IVA será liquidado pelos serviços aduaneiros competentes, não podendo os revendedores exercer o direito à dedução do imposto respectivo

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 efectiva de vendas) as vendas após 1 de Janeiro de 2004
- ▶ nem os combustíveis adquiridos à consignação antes de 1 de Janeiro de 2004

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**26. Regimes da margem****Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores****Exemplo**

Em Janeiro de 2004, revendedor X, de periodicidade mensal, vende 100.000 litros de gasóleo rodoviário cujo preço de venda ao público foi de 0,70 € / litro, IVA incluído

Compras do gasóleo (IVA excluído) correspondente às vendas:

- ▶ Novembro de 2003: 10.000 litros a 0,52 €
- ▶ Dezembro de 2003: 20.000 litros a 0,54 €
- ▶ Janeiro de 2004: 70.000 litros a 0,55 €

Determine o IVA a entregar ao Estado pelo revendedor, em Janeiro

Vendas correspondentes às compras de 2003, não entram no cálculo da margem

- ▶ vendas sem IVA = $(70.000 \times 0,70) \div 1,19 = 41.176,47$ €
- ▶ compras correspondentes sem IVA = $70.000 \times 0,55 = 38.500$ €
- ▶ margem = $41.176,47 - 38.500 = 2.676,47$ €
- ▶ IVA ao Estado = $2.676,47 \times 19\% = 508,53$ €

Em Fevereiro de 2004 vendeu 120.000 litros de gasóleo a 0,72 € (IVA incluído)

As compras correspondentes foram (IVA excluído):

- ▶ Janeiro de 2004: 25.000 litros a 0,55 €
- ▶ Fevereiro de 2004: 95.000 litros a 0,57 €

Determine o IVA a entregar ao Estado pelo revendedor, em Fevereiro

- ▶ vendas sem IVA = $(120.000 \times 0,72) \div 1,19 = 72.605,04$ €
- ▶ compras correspondentes sem IVA = $25.000 \times 0,55 + 95.000 \times 0,57 = 67.900$ €
- ▶ margem = $72.605,04 - 67.900 = 4.705,04$ €
- ▶ IVA ao Estado = $4.705,04 \times 19\% = 893,96$ €

Resumindo...

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)

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 respectivas facturas 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 aplicável, 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