



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

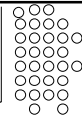
José Soares Roriz
Março de 2011



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

INCIDÊNCIA

MÓDULO 1




INCIDÊNCIA REAL



1. Face à natureza do imposto, uma operação, para ser submetida ao IVA deve preencher simultaneamente as seguintes condições:

- **Consistir numa transmissão de bens, numa prestação de serviços ou em operações que lhes sejam assimiladas;**
- **Ser efectuada a título oneroso;**
- **Ser efectuada por um sujeito passivo;**
- **Estar relacionada com o exercício de uma actividade económica;**
- **Ser localizada no território nacional.**



2. Por força da aplicação da regra de tributação no país de destino, estão ainda sujeitas a IVA:

- As aquisições intracomunitárias de bens;
- As importações de bens.



TRANSMISSÕES DE BENS



• **Conceito de transmissão de bens:**

- Transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.
- Devemos, no entanto, referir a existência de derrogações a esta regra, como é o caso de determinadas operações gratuitas, que são tributáveis porque assimiladas a transmissões de bens.
- De acordo com o n.º 2 do art. 3.º, para efeitos de IVA são considerados bens corpóreos, a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares.



• **Conceito de transmissão de bens:**

- Uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo, móvel ou imóvel, ficando de fora do conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, que serão tributáveis em sede de IVA como prestações de serviços.
- É devido a este facto que a transmissão de bens *on line*, isto é, em que a encomenda e a entrega dos bens são feitas electronicamente, é qualificada para efeitos deste imposto como uma prestação de serviços.

• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**

- Entrega material de bens em execução de um contrato de locação-venda.
 - Não se integra neste conceito a locação financeira ou *leasing*, nem os contratos de ALD, uma vez que a norma refere expressamente a existência de uma 'cláusula vinculante', situação que se verifica nos contratos de locação-venda, mas não nos contratos de *leasing* e ALD.
 - No caso da locação financeira deverá liquidar-se imposto nas rendas, a título de prestações de serviços.

• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**


- Entrega material de bens móveis vendidos com reserva de propriedade.
 - Enquadra-se aqui o contrato de venda a prestações (com reserva de propriedade), no qual, apesar do pagamento ser fraccionado, a incidência ocorre desde logo no momento da entrega material dos bens, pelo preço acordado entre as partes, sendo também, tal como na alínea anterior, irrelevantes, para efeitos de IVA, as prestações periódicas.

• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**

- Transferência de bens entre comitente e comissário por virtude de um contrato de comissão previsto no Código Comercial e entre consignante e consignatário.
 - Trata-se de situações em que o comissário (comissionista, intermediário) age em nome próprio perante o cliente (emite factura das mercadorias em seu nome pela totalidade do valor cobrado ao cliente), embora por conta de um comitente, que lhe irá facturar o valor das mercadorias diminuído da comissão (alínea e) do n.º 2 do art. 16.º), no âmbito de um contrato de comissão, tal como se encontra definido no Código Comercial.


• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**

- O CIVA considera que se aplica a ficção anteriormente referida às transferências entre consignante e consignatário, no âmbito de um contrato de consignação, o qual configura uma situação mais ou menos idêntica à comissão de venda. Neste caso, porém, há na realidade um fluxo físico de bens do consignante para o consignatário, mas não se transmite imediatamente o direito de propriedade.



• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**

- **Não devolução ao consignante, no prazo de um ano, dos bens entregues em consignação ao consignatário.**
 - O prazo máximo para as mercadorias estarem nessa situação é de um ano, findo o qual se dá uma transmissão de bens tributável, sendo o IVA devido e exigível nesse momento ao consignante (n.º 6 do art. 7.º).
 - O valor tributável, neste caso, é o valor constante da factura provisória emitida a propósito do envio das mercadorias à consignação – alínea a) do n.º 2 do art. 16.º e alínea a) do n.º 1 do art. 38.º)



• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**

- **Entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda.**
 - Para efeitos de IVA, se o empreiteiro (aquele que executa a encomenda) fornece a totalidade dos materiais, a posterior entrega dos bens móveis ao dono da obra é considerada uma transmissão de bens, à qual se aplicará a respectiva taxa (e não a taxa aplicável a uma prestação de serviços).
 - De notar que a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, se o dono da obra tiver fornecido os materiais para que seja concretizada a sua encomenda, mesmo que o empreiteiro forneça uma parte deles, é considerada uma prestação de serviços, de acordo com a alínea c) do n.º 2 do art. 4.º.



• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**

- **Autoconsumo externo (afecção de bens da empresa a fins alheios) e sua transmissão gratuita, quando tenha havido dedução de IVA.**
 - Abrange-se aqui a afectação de bens da empresa, que tenham originado dedução de imposto aquando da aquisição ou produção, a fins alheios à actividade, tais como, a afectação de bens ao empresário e ao pessoal, situações estas que vulgarmente se designam por 'auto-consumos externos', bem como as transmissões gratuitas, incluindo-se aqui, designadamente, as amostras, as ofertas e os prémios concedidos.
 - Pretende-se evitar casos de evasão, nos quais os bens adquiridos para fins produtivos são desviados, por exemplo, para consumo privado.




• **Operações assimiladas a transmissões de bens:**


- **Autoconsumo externo (afecção de bens da empresa a fins alheios) e sua transmissão gratuita, quando tenha havido dedução de IVA.**
 - Sendo certo que no caso de algumas transmissões gratuitas se pode alegar que se está a actuar no âmbito da actividade, uma vez que o que se pretende é melhorar a imagem da empresa, ter uma boa política comercial, promover os produtos junto de clientes, tendo sempre em vista o aumento das vendas, a verdade é que o CIVA apenas exclui as amostras e as ofertas de pequeno valor.





REGRAS APLICÁVEIS A AMOSTRAS E OFERTAS

(Artigo 3.º, n.º 3, f) e n.ºs 7 e 8, do CIVA)


- 
-
- As regras aplicáveis às amostras e às ofertas constam da Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho, que:
 - Define amostras.
 - Define ofertas de pequeno valor: actualiza para €50 o valor unitário de cada oferta e mantém a condição de valor global anual não ultrapassar cinco por mil do volume de negócios.
 - Estabelece que no ano de início de actividade, a permissão se aplica aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação do imposto na última declaração do ano, se valores efectivos forem inferiores.


- 
-
- Nos termos da Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho
 - **Consideram-se amostras** os bens, não destinados a posterior comercialização, de formato ou tamanho diferentes do produto que constitua a unidade de venda ou apresentados em quantidade, capacidade, peso ou medida substancialmente inferiores aos que constituam a unidade de venda, que se destinem a apresentar ou promover produtos produzidos ou comercializados pelo sujeito passivo.


- 
-
- **Consideram-se ainda amostras:**
 - Os livros e outras publicações transmitidas gratuitamente pelos editores a operadores económicos que os possam promover, a membros do corpo docente de estabelecimentos de ensino, a críticos literários, a organizações culturais ou a entidades ligadas à imprensa;
 - Os CD, DVD, discos, cassetes, filmes, vídeo e outros registos de som ou de imagem transmitidos gratuitamente pelos editores ou produtores económicos, tais como estações de rádio ou televisão, críticos da especialidade, revistas da especialidade, etc.

- 
-
- **A distribuição de exemplares de obras ou registos, não deve exceder em cada ano e em relação a cada um dos beneficiários da transmissão:**

- **Cinco exemplares de um mesmo registo, quando os destinatários forem estações de rádio ou televisão;**
- **Um exemplar de uma mesma obra ou registo, nos restantes casos.**


- 
-
- **A oferta pode ser constituída por bens comercializados ou produzidos pelo sujeito passivo ou por bens adquiridos a terceiros.**
 - **Quando a oferta seja constituída por um conjunto de bens, o valor de €50, a que se refere o n.º 7 do art. 3.º do CIVA, aplica-se a esse conjunto.**
 - **Excluem-se do conceito de oferta os bónus de quantidade concedidos pelo sujeito passivo aos seus clientes.**

- 
-
- **Os sujeitos passivos devem contabilizar em contas apropriadas as amostras e ofertas, registando separadamente os bens que constituam existências próprias e aqueles que sejam adquiridos a terceiros.**
 - **Nas situações a que se refere o n.º 2 do art. 3.º da Portaria antes mencionada, os sujeitos passivos devem ainda dispor de um registo extracontabilístico que permita conhecer a identificação fiscal dos beneficiários das amostras e o n.º de exemplares transmitidos.**

- 
-
- **Os sujeitos passivos que não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do imposto sobre o rendimento, devem registar as amostras e ofertas de forma a permitir o adequado controlo por parte da administração fiscal.**



TRANSMISSÕES DE BENS (Continuação)




• Operações assimiladas a transmissões de bens:

- **Afectação de bens a um sector de actividade isento, quando a sua aquisição tenha conferido direito à dedução.**
 - Esta modalidade de auto-consumo verifica-se quando determinados bens da empresa, sem dela serem 'retirados', são afectos a um sector de actividade isento, quando o sector de actividade a que inicialmente se afectou o bem adquirido permitiu o direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição.
 - Se adquirirmos um determinado equipamento e o afectarmos ao sector tributado, em princípio, iremos deduzir o IVA na totalidade, pelo que, se posteriormente o afectarmos ao sector isento (cuja actividade não confere o direito à dedução), teremos que liquidar imposto.



• Operações assimiladas a transmissões de bens:

- **Afectação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do art. 21.º, quando os mesmos tenham beneficiado do direito à dedução.**
 - É também considerada uma transmissão de bens tributável a afectação ao uso da empresa (auto-consumo interno) de bens excluídos do direito à dedução (n.º 1 do art. 21.º), quando houve prévia dedução de imposto, ou seja, quando esses bens constituam o objecto da sua actividade, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 21.º, enquadrando-se aqui, por exemplo, as empresas que se dedicam à comercialização de automóveis de turismo, barcos, aviões e motos.



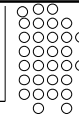
• Operações excluídas do conceito de transmissão de bens:

- **Cessões, onerosas ou gratuitas, de estabelecimentos comerciais, bem como de todo um património, ou de parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, desde que o adquirente seja, ou venha a ser, um sujeito passivo de imposto (n.º 4 do art. 3.º).**



• **Operações excluídas do conceito de transmissão de bens:**

- **Exemplos** de situações enquadráveis nesta norma são as cessões de estabelecimentos, as fusões e cisões de empresas e a transformação de empresas (empresas em nome individual que passam a sociedades por quotas, etc.).
- Nestes casos, **verifica-se a não sujeição relativamente a todo o património**, ou seja, imobilizado, existências, consumíveis. Os activos incorpóreos transmitidos (trespasses, marcas, patentes, alvarás, licenças, concessões, despesas de instalação, despesas de I&D), sendo considerados como prestações de serviços, também não estão sujeitos a IVA nos termos do n.º 5 do art. 4.º.



• **Operações excluídas do conceito de transmissão de bens:**

- A norma poderá ser aplicável se apenas for transmitida uma parte de um património, desde que essa parte seja susceptível de constituir uma actividade independente.
- Não estão aqui incluídas as cessões temporárias de estabelecimentos.
- O adquirente (cessionário) deverá ser, ou vir a ser, um sujeito passivo de IVA, sem restrições ao nível do direito à dedução.




PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS




• **Conceito de prestação de serviços:**

- Todas as operações efectuadas a título oneroso que não sejam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.
- **Operações assimiladas a prestações de serviços:**
 - **Autoconsumo externo** (utilização de bens da empresa para fins alheios) e sua **utilização em sectores de actividade isentos**, quando os mesmos tenham conferido direito à dedução do imposto.



• **Operações assimiladas a prestações de serviços:**

- **Prestações de serviços** efectuadas pela própria empresa, **a título gratuito**, para fins alheios à sua actividade.
 - De salientar que esta norma (alínea b) do n.º 2 do art. 4.º) não faz depender a obrigação de liquidação de imposto da prévia dedução relativamente aos bens utilizados no âmbito do serviço.



• **Operações assimiladas a prestações de serviços:**

- **A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda** (empreitadas de bens móveis), com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, parte dos materiais.
- **A cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre clubes, com o consentimento do atleta, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização, previstas no contrato de trabalho desportivo, devidas após a cessação do contrato – n.º 3 do art. 4.º.**




• **Operações excluídas do conceito de prestação de serviços:**

- De conformidade com o n.º 5 do art. 4.º, aplica-se às prestações de serviços o disposto nos n.ºs 4 e 5 do art. 3.º.
 - A não sujeição só se aplica se o adquirente já for, ou vier a ser, um sujeito passivo de IVA.
 - Tais normas aplicam-se apenas a cessões a título definitivo.
 - As cedências de direitos só serão consideradas não sujeitas quando tais direitos sejam cedidos como parte de um conjunto patrimonial, configurando-se como susceptíveis de constituir um ramo de actividade independente.




IMPORTAÇÕES DE BENS


- 
-
- Desde 1 de Janeiro de 1993, com a abolição das fronteiras fiscais ostensivas dentro da Comunidade, o termo importação refere-se apenas a bens provenientes de um território 'exterior' à Comunidade.
 - A tributação das importações de bens justifica-se tendo em consideração a adopção do princípio de tributação no destino.




Conceito de importação de bens:

- A entrada no território nacional de:
 - Bens originários ou provenientes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união europeia .
 - Bens procedentes de países terceiros e que se encontrem em livre prática.


- 
-
- Nas importações, o facto gerador do imposto não é coincidente com o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 7.º, nas importações o IVA é devido e torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos.
 - Caso os bens sejam colocados sob um dos regimes previstos no n.º 2 do art. 5.º, o facto gerador e a exigibilidade só se verificam no momento em que deixam de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos (n.º 8 do art. 7.º).


- 
-
- A liquidação do IVA compete aos serviços alfandegários, sendo efectuada pelo valor aduaneiro, calculado nos termos do art. 17.º.
 - O IVA liquidado deverá ser pago na respectiva tesouraria no momento do desembarço alfandegário.
 - Permite-se, no entanto, o diferimento do pagamento do IVA devido pelas importações de bens, desde que seja prestada garantia.

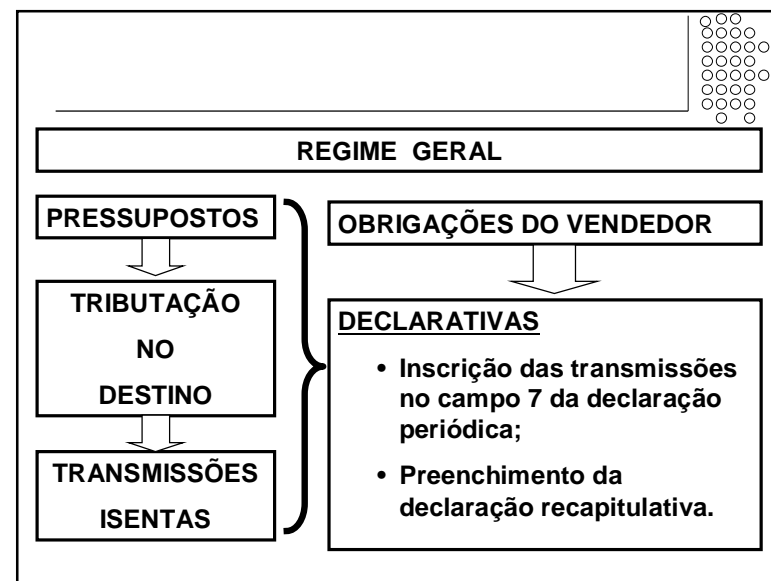
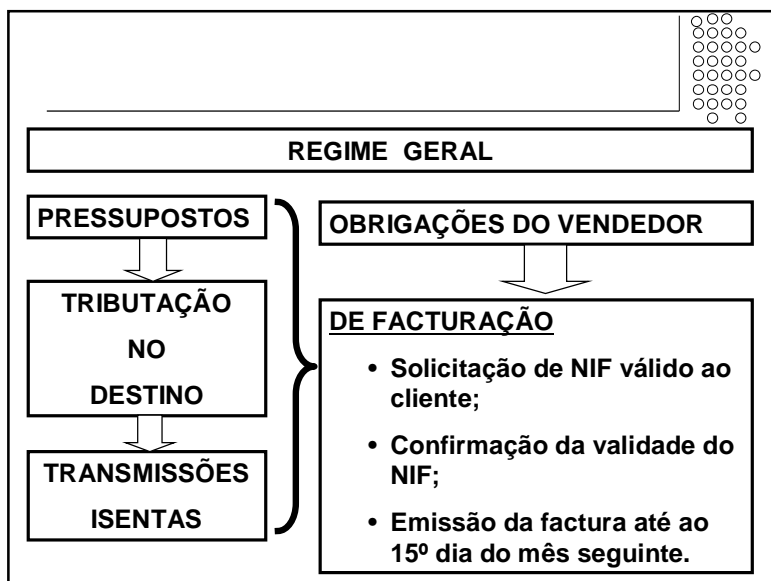
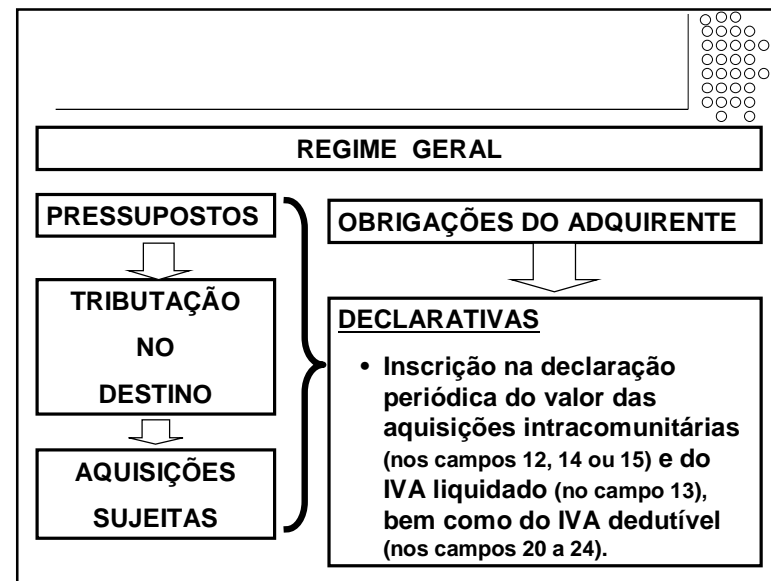
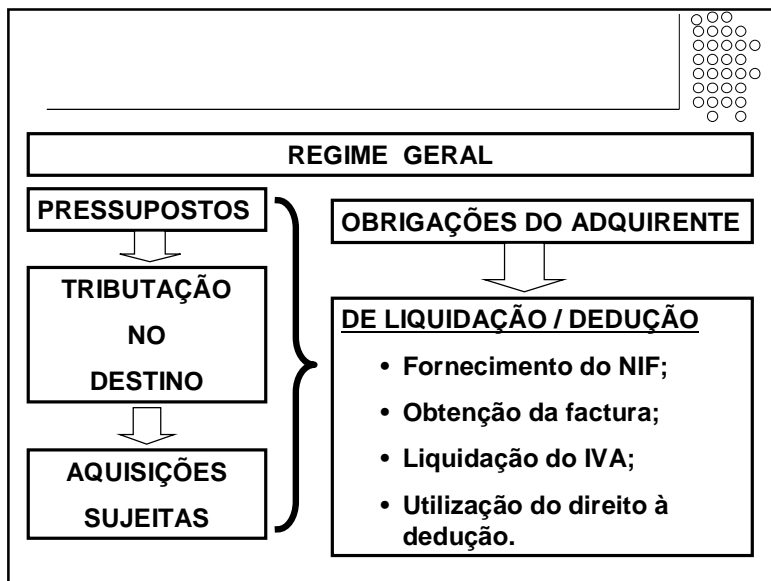
- 
- Os importadores de bens, que o façam no exercício de uma actividade económica, terão direito à dedução do IVA devido pela importação de bens (alínea b) do n.º 1 do art. 19.º).
 - Será o recibo do pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação ou os documentos emitidos por via electrónica pela DGAIEC, nos quais conste o número e data do movimento de caixa, o documento adequado para exercer o direito à dedução do imposto pago na Alfândega, conforme determina a alínea b) do n.º 2 do art. 19.º.



O COMÉRCIO COM OS OUTROS ESTADOS MEMBROS

- 
- A alínea c) do n.º 1 do art. 1.º refere que são tributáveis as operações mencionadas em epígrafe, efectuando uma remissão abrangente para o RITI.
 - Nas aquisições e nas transmissões intracomunitárias de bens, o imposto continua a fluir ao país de destino, embora, nestes casos, não através de um controlo alfandegário, mas sim recorrendo a sistemas informáticos de troca de informações (VIES) e a outras formas de cooperação entre as administrações fiscais dos vários EM.

- 
- As transmissões intracomunitárias de bens encontram-se isentas pelo art. 14.º do RITI, tratando-se de uma isenção completa (verdadeira isenção), uma vez que, embora não sendo liquidado IVA a jusante, é possível a dedução do IVA suportado a montante (n.º 2 do art. 19.º do RITI).
 - As aquisições intracomunitárias de bens, por seu turno, encontram-se sujeitas a IVA, nos termos do art. 1.º do RITI, devendo o IVA ser liquidado pelo próprio adquirente (alínea a) do n.º 1 do art. 23.º do RITI).



- Apesar de vigorar o princípio da tributação no país de destino, os particulares suportam IVA no EM de origem.
- De referir, ainda, que o RITI, para além do regime geral aplicável aos operadores económicos enquadrados no Regime Normal do IVA, prevê os regimes específicos indicados no diapositivo seguinte.

UM REGIME GERAL



- Aplicável quando vendedor e comprador se encontrarem registados nos respectivos Estados membros no regime geral


ALGUNS REGIMES ESPECIAIS



- Meios de transporte novos
- Particulares
- Estado e sujeitos passivos isentos
- Vendas à distância
- Bens sujeitos a IEC


INCIDÊNCIA SUBJECTIVA

1. **Pessoas singulares ou colectivas que de modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades agrícolas, extractivas e das profissões liberais (alínea a) do n.º 1).**
 - Este conceito abrange os sujeitos passivos enquadrados no art. 9.º e os enquadrados no Regime Especial de Isenção.




2. Pessoas singulares ou colectivas que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra.

- **Por exemplo, uma empresa que não possua sede nem estabelecimento estável em Portugal, mas que efectua uma operação tributável que se considera localizada/tributável em território nacional (alínea a) do n.º 1).**



3. Pessoas que, independentemente daquela conexão, pratiquem uma operação isolada, que seja susceptível de tributação em sede dos impostos sobre o rendimento (alínea a) do n.º 1) – acto isolado.

- **O IVA terá de ser entregue até ao fim do mês seguinte ao da conclusão da operação, em qualquer Serviço de Finanças.**




4. As pessoas que, independentemente da qualidade em que actuem (podem ser particulares), realizem importações de bens (alínea b) do n.º 1).

5. Aquelas que mencionem, indevidamente, IVA em factura ou documento equivalente (alínea c) do n.º 1).


- **O IVA terá de ser entregue no prazo de 15 dias a contar da emissão da factura ou documento equivalente, em qualquer Serviço de Finanças.**


6. Aquelas que efectuem aquisições intracomunitárias de bens, nos termos do RITI (alínea d) do n.º 1).





7. Aquelas que, no âmbito da sua actividade produtiva, comercial ou de prestação de serviços, adquiram serviços nas condições definidas na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA (alínea e) do n.º 1).


- **Verifica-se aqui a aplicação do *reverse charge*, ou seja, da inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente do serviço a liquidação do imposto relativo à operação em causa, imposto esse que tem direito a deduzir.**
- **Nestes casos, o adquirente dos serviços torna-se sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição.**


- 
8. Aquelas que, no âmbito do exercício de uma actividade económica, sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que não disponham de representante legal nos termos do artigo 30.º do Código do IVA (alínea g) do n.º 1).
9. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que sejam adquirentes dos bens referidos no n.º 4 do art. 6.º (alínea h) do n.º 1).


- 
10. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que sejam adquirentes, no território nacional, dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao CIVA e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores dos serviços sejam sujeitos passivos do imposto (alínea i) do n.º 1).

- 
11. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada (alínea j) do n.º 1).

- 
12. As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro (alínea l) do n.º 1 – aditada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE 2010).


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


- 
- O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade (*jus imperii*) ou das suas funções públicas (n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA), ainda que pela actividade dos seus serviços administrativos, sociais, educativos, culturais, desportivos, recebam quaisquer contraprestações / taxas.
 - Contudo, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, na medida em que a sua sujeição possa provocar distorções na concorrência.



• De qualquer forma, mesmo na ausência de concorrência com o sector privado, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público serão sujeitos passivos do IVA quando realizem, de forma significativa, qualquer das operações elencadas no n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA:

- Telecomunicações;
- Distribuição de água, gás e electricidade;
- Transporte de bens e de pessoas;
- Prestação de serviços portuários e aeroportuários;


- 
- Transmissão de bens novos cuja produção se destine a venda;
 - Operações de organismos agrícolas;
 - Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
 - Armazenagem;
 - Cantinas;
 - Radiodifusão e radiotelevisão.





REGRAS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO DE DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E SUCATAS RECICLÁVEIS



1. Introdução


- 
-
- Nas transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e em certas prestações de serviços com eles relacionadas, a liquidação do IVA, quando devida, é da competência do adquirente, desde que este seja sujeito passivo do imposto com direito total ou parcial à dedução.
 - Os bens e serviços abrangidos constam do Anexo E ao Código do IVA.
 - De sublinhar que o Anexo E ao CIVA engloba, única e exclusivamente, bens recicláveis (e algumas prestações de serviços sobre eles efectuadas), ou seja, bens que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para serem reutilizados.


- 
-
- Atente-se que é condição essencial, para aplicação da regra especial de tributação acabada de mencionar, que os bens enquadrados no Anexo E constituam desperdícios, resíduos e sucatas e que, cumulativamente, sejam recicláveis.
 - Com efeito, não ficam abrangidos pela regra de inversão os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original.

- 
-
- Os sujeitos passivos cuja actividade habitual consista na transmissão dos bens e na prestação dos serviços mencionados no referido Anexo E, estão excluídos do regime especial de isenção previsto no art. 53.º e do regime especial dos pequenos retalhistas, previsto no art. 60.º, ambos do CIVA.
 - Existe obrigatoriedade de auto-facturação nos casos em que os sujeitos passivos adquiram aquele tipo de bens ou serviços a particulares.




2. Âmbito de aplicação

- 
-
- O regime, que, conforme se disse, impõe que o IVA seja liquidado pelo adquirente, aplica-se a todos os sujeitos passivos que adquiram a outros sujeitos passivos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, enunciados no Anexo E ao Código do IVA.
 - Tal significa que o adquirente, sujeito passivo do IVA, deve proceder à liquidação do IVA que se mostre devido naquelas operações, sempre que o fornecedor seja, também, sujeito passivo do imposto.

- 
-
- Como se vê, as regras especiais de tributação assentam:
 - na aplicação da inversão do sujeito passivo,
 - sendo a liquidação do IVA que se mostre devido nessas operações efectuada pelo respectivo adquirente, desde que sujeito passivo com direito à dedução total ou parcial do imposto.



3. Como se calcula o IVA devido pelo adquirente?

- 
-
- O vendedor dos bens indicados ou o prestador dos serviços com eles relacionados está obrigado à emissão de factura, mas não liquida IVA.
 - O adquirente, por sua vez, ao receber a factura, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa do IVA em vigor.
 - Essa liquidação pode ser efectuada na própria factura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para o efeito.
 - O direito à dedução do adquirente é efectuado nos termos gerais, considerando-se para o efeito o próprio IVA autoliquidado nas aquisições efectuadas.



4. Obrigações declarativas e de facturação



4.1. QUANTO AO VENDEDOR / PRESTADOR DO SERVIÇO

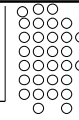
- Não lhe competindo liquidar o imposto, este deve indicar na factura, a emitir nos termos dos artigos 29.º e 36.º do CIVA, o motivo da não liquidação do imposto, mencionando a expressão “IVA devido pelo adquirente”;
- Estas operações devem ser inscritas no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica.



4.2. QUANTO AO ADQUIRENTE

4.2.1. AQUISIÇÕES A SUJEITOS PASSIVOS

- O adquirente, ao receber a factura do seu fornecedor, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa em vigor, podendo, igualmente, exercer o direito à dedução, na totalidade ou em parte, desse mesmo imposto.
- Na declaração periódica deve incluir o valor da factura no campo 3 do quadro 06 e no campo 101 do quadro 06A, o valor do IVA liquidado no campo 4 e o valor do IVA dedutível nos campos 22 ou 24.



4.2. QUANTO AO ADQUIRENTE

4.2.2. AQUISIÇÕES A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

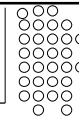
- Neste caso não há lugar a liquidação de IVA pela aquisição;
- O adquirente está obrigado a emitir uma factura em nome do fornecedor, com todos os requisitos previstos no n.º 5 do art. 36.º do CIVA, nomeadamente o nome e a morada do fornecedor e a indicação do respectivo n.º de identificação fiscal;




4.2. QUANTO AO ADQUIRENTE


4.2.2. AQUISIÇÕES A NÃO SUJEITOS PASSIVOS


- Neste caso, não é necessário qualquer acordo prévio ou aceitação pelo fornecedor da facturação elaborada pelo adquirente;
- Porque se trata de operações não sujeitas a IVA, os respectivos montantes não devem ser indicados na declaração periódica do IVA.



5. ANEXO E – Lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis

- 
-
- a) **Transmissões de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufactura ou fusão de metais ferrosos e não ferrosos e suas ligas;**
 - b) **Transmissões de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados;**
 - c) **Transmissões de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos;**


- 
-
- d) **Transmissões, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos e não ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro artificial, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico;**
 - e) **Transmissões dos materiais referidos no presente anexo após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte, fragmentação, prensagem ou fundição em lingotes;**
 - f) **Transmissões de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base.**




SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, INCLUINDO A REMODELAÇÃO, REPARAÇÃO, MANUTENÇÃO, CONSERVAÇÃO E DEMOLIÇÃO DE BENS IMÓVEIS, EM REGIME DE EMPREITADA E SUBEMPREITADA





1. Introdução


- 
- Por via da inversão do sujeito passivo, o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, estabeleceu que passava a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, a obrigação de proceder à liquidação do IVA devido.
 - O IVA assim liquidado pode ser objecto de dedução nos termos gerais.




2. Sujeito passivo pela aquisição de serviços de construção civil

- 
- Nestes termos,
 - o IVA que, antes da existência deste diploma, era liquidado pelo prestador de serviços (empreiteiro, subempreiteiro ou outro) ao seu cliente e por ele entregue ao Estado,
 - passou, a partir de 1 de Abril de 2007, quando o cliente seja um operador económico que pratique operações que conferem direito à dedução do IVA suportado, a ser liquidado e entregue nos cofres do Estado por esse cliente.


- 
- O Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, aditou ao n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA a alínea j), nos termos da qual passaram a ser sujeitos passivos do IVA:
 - *“as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”.*


- 
- Significa isto que, nos casos aí previstos, há a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação e entrega do IVA que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA, estabelecidos nos seus artigos 19.º a 26.º.
 - Por esse motivo, as facturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços devem, nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do Código do IVA, conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”.

- 
- O IVA devido pelo adquirente deve ser liquidado na própria factura recebida do prestador dos serviços ou, em alternativa, em documento interno que, para o efeito, deverá fazer menção ao n.º e data da factura, bem como à identificação do prestador.
 - O não recebimento da factura não desonera o adquirente da obrigação de liquidação do IVA devido, que deverá ser efectuada em documento interno .
 - Ainda que o IVA seja liquidado em documento interno, subsiste o direito à sua dedução.





3. Casos em que há inversão


- 
- Para que haja inversão, ou seja, para que o devedor do imposto seja o adquirente dos serviços, é necessário que, cumulativamente:
 - Ocorra uma aquisição de serviços de construção civil;
 - O adquirente seja sujeito passivo do IVA e pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.



4. Qualificação do sujeito passivo adquirente

- 
-
- Começamos por analisar em que circunstâncias, estando em causa serviços de construção civil abrangidos pelas regras de inversão, a competência para a liquidação do IVA devido é do adquirente:
 - Só há lugar à regra de inversão quando o adquirente é um sujeito passivo sediado em Portugal, ou que aqui tenha estabelecimento estável ou domicílio e que pratique operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução.


- 
-
- Consequentemente, não há lugar à inversão do sujeito passivo, competindo a liquidação do IVA ao prestador do serviço, quando o adquirente é:
 - Um não sujeito passivo.
 - Um sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução (art. 9.º e art. 53.º).
 - Um sujeito passivo que o é porque efectua aquisições intracomunitárias nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).

- 
-
- No caso de adquirentes sujeitos passivos mistos,
 - isto é, os que simultaneamente pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito,
 - há lugar à inversão do sujeito passivo, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afecção real ou *pro rata*).




- **No caso do Estado, autarquias, Regiões Autónomas ou de outras pessoas colectivas de direito público:**

- Só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços de construção civil directamente relacionados com as actividades sujeitas e não isentas de IVA;
- Não há lugar a inversão quando os serviços se relacionarem com as actividades não sujeitas ou com as actividades isentas;
- No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção civil que concorrem, simultaneamente, para actividades sujeitas a imposto e que conferem o direito à dedução e actividades não sujeitas a imposto, há lugar à inversão do sujeito passivo.





- **No caso de sujeitos passivos que realizem operações isentas ao abrigo do n.º 29 do artigo 9.º do Código do IVA (locação de bens imóveis), mas que renunciaram a essa 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;
- No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção civil que concorrem, simultaneamente, para situações em que houve renúncia à isenção e situações em que não houve renúncia, há lugar à inversão do sujeito passivo.



5. Noção de serviços de construção civil


- 
-
- **Consideram-se serviços de construção civil todos os que tenham por objecto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de actos que sejam necessários à sua concretização.**
 - **O conceito inclui todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitada ou de subempreitada a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil, sendo a referência a serviços em “regime de empreitada ou subempreitada” meramente indicativa e não restritiva.**

- 
-
- O conceito de obra adoptado é o resultante do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da actividade da construção.
 - Para este efeito, deve entender-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo, seja de natureza pública ou privada.

- 
-
- A aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA abrange não só as situações em que, nos termos do referido Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de Janeiro, é necessário possuir alvará ou título de registo, mas também os serviços de construção civil em que não sejam necessários esses requisitos, ou que, sendo-os, o prestador do serviço não os possua.

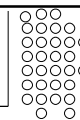


6. Âmbito da regra de inversão

- 
-
- Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador dos serviços facturar:
 - a) Serviços de construção propriamente dita,
 - b) Outros serviços relacionados com essa construção, como será o caso do aluguer ou colocação de andaimes, aluguer de gruas e de outros bens, serviços de limpeza, sinalização, fiscalização, remoção de entulhos, serviços de projectistas ou de arquitectura, etc.,
 - c) Materiais ou outros bens,
 - O valor que fica sujeito à regra de inversão é o valor global da factura, independentemente de haver ou não discriminação dos serviços ou bens dela constantes e da facturação ser conjunta ou separada.



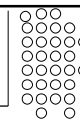
- **Contudo, a facturação:**
 - de serviços, tais como os indicados na alínea b) do diapositivo anterior, pelo prestador dos mesmos,
 - ou,
 - de meros fornecimentos de materiais ou de outros bens,
- não é abrangida pelas normas de inversão,
- cabendo ao fornecedor dos bens ou serviços a liquidação do IVA que se mostrar devido.
- Neste caso não estão em causa prestações de serviços de construção civil e, como tal, não se aplica a regra da inversão.



7. Entregas de bens móveis



- A mera transmissão de bens, isto é, sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu, não está abrangida pelas regras de inversão, continuando a competência da liquidação do imposto a ser do fornecedor.
- No entanto, a entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, já terá de ser considerada abrangida pela regra de inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro.



- Excluem-se da regra de inversão os bens que, inequivocamente, tenham a qualidade de bens móveis, isto é, bens que não estejam ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência.

8. Exemplos

Exemplo 1 – A, sujeito passivo do Regime Normal do IVA, é contratado por B, também sujeito passivo com direito à dedução do IVA suportado, para lhe efectuar a reparação de um imóvel. Para a realização da reparação A solicita a C a montagem e aluguer dos andaimes necessários.

Resolução:

- Na factura de C a A, referente à montagem e aluguer dos andaimes, o IVA deve ser liquidado por C, não se aplicando a inversão do sujeito passivo, uma vez que não está em causa a prestação de um serviço de construção civil;
- Na factura de A a B, independentemente de serem facturados separadamente, ou não, os serviços de colocação dos andaimes, o sujeito passivo do IVA é o sujeito passivo B, pelo que a factura emitida por A deve conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”.

Exemplo 2 – Facturação entre subempreiteiro e empreiteiro, ambos enquadrados no Regime Normal Mensal

Resolução:

- Nesta situação o empreiteiro apresenta-se na qualidade de cliente final a quem se destina a obra ou a prestação de serviços.
- Por isso, a factura emitida pelo subempreiteiro ao empreiteiro não incluirá o valor do IVA, mas a expressão “IVA devido pelo adquirente”, cabendo a liquidação do IVA ao empreiteiro.


Exemplo 3 – Facturação directa do empreiteiro ao dono da obra


Resolução:

- Nesta situação quer o imóvel tenha a natureza de imobilizado ou de existências, se o dono da obra for sujeito passivo de IVA com direito, total ou parcial, à dedução do IVA suportado, a factura emitida pelo empreiteiro não incluirá o valor do IVA, mas a expressão “IVA devido pelo adquirente”.
- Caso o dono da obra não seja sujeito passivo ou, sendo-o, não tenha direito à dedução do IVA suportado, então a factura emitida pelo empreiteiro já terá de incluir o valor do IVA devido.



9. Exigibilidade

- 
-
- **Caso haja lugar à inversão do sujeito passivo, o adquirente deve:**
 - **No caso de adiantamentos, proceder, desde logo, à autoliquidação do IVA devido com referência ao montante pago;**
 - **Nos restantes casos, proceder à liquidação do IVA com referência ao período em que o mesmo se mostre exigível.**

- 
-
- **Nos casos em que o IVA seja devido pelo adquirente, se vier a verificar-se atraso na autoliquidação, ainda que esse atraso seja imputável ao prestador de serviços, a responsabilidade contra-ordenacional, ou pelo pagamento de juros, daí decorrente cabe sempre ao adquirente.**




10. Obrigações contabilísticas e declarativas




10.1. Quanto ao prestador do serviço

- Não lhe competindo liquidar o imposto, este deve indicar na factura, a emitir nos termos dos artigos 29.º e 36.º do CIVA, o motivo da não liquidação, mencionando a expressão “IVA devido pelo adquirente”;
- Estas operações devem ser inscritas pelo prestador do serviço no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.
- Nos casos em que haja inversão, o prestador de serviços pode exercer o direito à dedução do IVA suportado.




10.1. Quanto ao prestador do serviço

- Face às novas regras as empresas do sector da construção passaram a recorrer com mais frequência ao reembolso do IVA suportado,
- Por isso, têm de estar preparadas para dar cumprimento às exigências impostas pelo Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho.



10.2. Quanto ao adquirente

- O adquirente, ao receber a factura do seu fornecedor, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa do IVA em vigor,
- podendo, igualmente, exercer o direito à dedução, na totalidade ou em parte, desse mesmo imposto.
- Com efeito, este pode exercer o direito à dedução tal como aconteceria se o IVA tivesse sido liquidado pelo prestador dos serviços.



10.2. Quanto ao adquirente

- Na declaração periódica deve incluir o valor da factura nos campos 1, 5 ou 3 do quadro 06 e no campo 102 do quadro 06A, o valor do IVA liquidado nos campos 2, 6 ou 4 (do quadro 06) e o valor do IVA dedutível nos campos 20 a 24 (do quadro 06).

10.2. Quanto ao adquirente

- O imposto liquidado deve, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 44.º do Código do IVA, ser objecto de relevação distinta.
 - Quer isto dizer que a conta “2433 – IVA – Liquidado”, além das subcontas:
 - 24331 – Operações gerais
 - 24332 – Autoconsumos e operações gratuitas
- deverá conter mais a seguinte:
- 24333 – Operações cuja liquidação compete ao adquirente

Exemplo: Uma empresa têxtil, enquadrada no Regime Normal do IVA, recebe uma factura de um seu fornecedor, referente a trabalhos de construção civil efectuados nas suas instalações industriais no valor de € 10 000, contendo a expressão “IVA devido pelo adquirente”


- Face ao exposto, o pagamento do IVA e as demais obrigações decorrentes desta factura devem ser cumpridos pelo adquirente (empresa têxtil), que:
 - Terá de proceder à liquidação do IVA no montante de:
 - € 10 000,00 x 23% = € 2 300,00
 - embora tenha, simultaneamente, direito à sua dedução.


- Em termos contabilísticos fará, em relação ao IVA, um lançamento do tipo:

2432.x.x – IVA dedutível
a 2433343 – IVA liquidado


- Em termos declarativos incluirá os valores apresentados nos seguintes termos:
 - **Quadro 06:**
 - Campo 3 10 000 €
 - Campo 4 2 300 €
 - Campo 20 ou 24 2 300 €
 - **Quadro 06-A**
 - Campo 102 10 000 €


11. Verificação do enquadramento em IVA do adquirente dos serviços

- 
-
- Para efeitos de verificação do enquadramento em IVA do adquirente,
 - os prestadores de serviços de construção civil abrangidos pelas novas regras de inversão podem consultar o sistema de declarações electrónicas,
 - através da opção Contribuintes – Consulta – Ident. Cliente/Fornec.




12. Alteração do Regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas de obras públicas, a que se refere o Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto

- 
-
- O regime especial de exigibilidade em epígrafe deixou de se aplicar às empreitadas e subempreitadas de obras públicas cujo imposto seja devido pelo adquirente nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.
 - Afastou-se, assim, nestes casos, a aplicação das regras constantes do referido regime especial de exigibilidade às empreitadas de obras públicas em que o dono da obra seja o Estado ou as Regiões Autónomas ou a “EP – Estradas de Portugal, EPE”.
 - Sublinhe-se que o regime em epígrafe já não se aplicava nas empreitadas a favor das autarquias locais.





13. Lista exemplificativa de serviços a que aplica a regra de inversão




• Em conformidade com o ofício-circulado n.º 30 101, de 24.05.2007, deve aplicar-se a regra de inversão do sujeito passivo aos seguintes serviços:

- a) Abertura de valas;
- b) Abertura e tapamento de roços;
- c) Afagamentos;
- d) Cedência de pessoal sob a orientação do cedente;
- e) Colocação de caixas de ligação;
- f) Construção de jardins, parques e outros trabalhos de integração paisagística;
- g) Construção de parques de estacionamento e respectivas reparações e manutenções, se implicarem serviços de construção civil;
- h) Construção de redes de rega;
- i) Construção e reparação de linhas férreas;

- 
- j) Construção, montagem e reparações de linhas eléctricas;
 - k) Construção, reparação e pinturas de estradas e de caminhos;
 - l) Demolições, escavações, abertura de alicerces, movimentações de terra e trabalhos de limpeza, visando preparar o terreno para construção;
 - m) Drenagens e impermeabilizações;
 - n) Execução de betonilha e betonagem;
 - o) Execução de rebocos, alvenarias, cofragens, armações de ferro e montagem de vigas;
 - p) Execução de tectos e pavimentos falsos e divisórias;
 - q) Instalações eléctricas;
 - r) Instalação de pavimentos, de portas, janelas, roupeiros, ladrilhos;
 - s) Pinturas, estuques e outros revestimentos;

- 
- t) Prestação de serviços de mergulhadores, no âmbito da realização de obras portuárias, de construção ou reparação de pontes e de outros trabalhos do mesmo tipo
 - u) Serviços de canalização e pichelaria;
 - v) Sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento e de comunicações, que sejam partes integrantes do imóvel;
 - w) Terraplanagens, aberturas e preparação de poços, drenagens e impermeabilizações;
 - x) Outros serviços previstos na Portaria n.º 19/2004, de 10 de Janeiro, e não expressamente mencionados na lista que constitui o ponto seguinte.



14. Lista exemplificativa de serviços a que não se aplica a regra de inversão

- Em conformidade com o mesmo ofício-circulado n.º 30 101, de 24.05.2007, não deve aplicar-se a regra de inversão do sujeito passivo aos seguintes serviços:

- Aluguer de contentores, designadamente para escritórios, alojamento e sanitários;
- Assistência técnica, manutenção e reparação dos equipamentos que fazem parte do imóvel (v. g. elevadores, sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de aquecimento, de electricidade, comunicações, piscinas), desde que não impliquem serviços de construção;
- Cedência de pessoal sob a orientação do cessionário;
- Ensaaios laboratoriais de segurança;
- Limpeza de imóveis que não impliquem serviços de pintura, rebocos ou outros trabalhos de construção, designadamente o respectivo restauro;

- Manutenção, conservação e renovação de espaços verdes, desde que não impliquem serviços de construção;
- Mero aluguer ou colocação de equipamentos (andaimos, gruas, betoneiras e outras máquinas);
- Remoção de entulhos e serviços de limpeza da obra;
- Serviços de engenharia, de arquitectura, de topógrafos e de projectistas;
- Serviços de inspecção de equipamentos e de instalações;
- Serviços de segurança, fiscalização, sinalização, medição e gestão da obra;
- Serviços de transportes.

15. Quadro-resumo


| Natureza da operação | Qualidade do adquirente | Afectação dos bens ou serviços adquiridos | A quem compete a liquidação do IVA? |
|---|--|---|--|
| Serviços de construção civil, na acepção da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA | Sujeito passivo do regime normal do IVA que pratica operações que conferem direito à dedução do IVA suportado | A qualquer fim (imobilizado, existências ou outros bens e serviços) | Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo |
| | Sujeito passivo do regime normal do IVA que pratica simultaneamente operações que conferem direito à dedução do IVA suportado e operações que não conferem esse direito (sujeitos passivos mistos) | A qualquer fim (imobilizado, existências ou outros bens e serviços) | Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo |


| Natureza da operação | Qualidade do adquirente | Afectação dos bens ou serviços adquiridos | A quem compete a liquidação do IVA? |
|---|---|---|--|
| Serviços de construção civil, na acepção da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA | Sujeito passivo que pratica exclusivamente operações que não conferem direito à dedução do IVA suportado (abrangidas pelo art. 9.º ou pelo regime do art. 53.º, ambos do Código do IVA) | A qualquer fim (imobilizado, existências ou outros bens e serviços) | Ao prestador do serviço |
| | Sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas ao abrigo do n.º 29 do art. 9.º do Código do IVA (locação de bens imóveis) | A imóveis em relação aos quais houve renúncia à isenção (*) | Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo |
| | | A imóveis em relação aos quais não houve renúncia à isenção (*) | Ao prestador do serviço |

| Natureza da operação | Qualidade do adquirente | Afectação dos bens ou serviços adquiridos | A quem compete a liquidação do IVA? |
|---|--|--|--|
| Serviços de construção civil, na acepção da alínea j) do n.º 1 do art. 2.º do Código do IVA | Estado, autarquias, Regiões Autónomas e outras pessoas colectivas de direito público | À actividade não sujeita a IVA (*) | Ao prestador do serviço |
| | | À actividade sujeita a IVA (*) | Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo |
| | | Simultaneamente a todas as actividades (*) | Ao adquirente – há inversão do sujeito passivo |
| | Particular | Qualquer fim | Ao prestador do serviço |

| Natureza da operação | Qualidade do adquirente | Afectação dos bens ou serviços adquiridos | A quem compete a liquidação do IVA? |
|--|-------------------------|---|-------------------------------------|
| Outros serviços (não considerados de construção civil) | Qualquer uma | Qualquer fim | Ao prestador do serviço |
| Fornecimento de bens | Qualquer uma | Qualquer fim | Ao fornecedor dos bens |

REGRAS DE LOCALIZAÇÃO

- 
- O art. 6.º é a disposição que no CIVA nos apresenta as regras para localizar as operações, dedicando-se às regras de localização das transmissões de bens e das prestações de serviços.
 - De salientar que, relativamente às prestações de serviços, este artigo contempla as regras de localização, quer se trate de prestações de serviços meramente internas, isto é, em que o prestador e o adquirente se situam no território nacional, quer de prestações de serviços 'internacionais', incluindo as 'intracomunitárias'.

- 
- Saliente-se que, para nós, a questão da localização das operações se reveste ainda de maior acuidade, atendendo ao facto de vigorarem nas nossas Regiões Autónomas taxas de imposto diferentes das que vigoram no Continente.
 - Assim, para apurar a taxa a aplicar a cada operação, será necessário determinar, antes de mais, onde a mesma se considera localizada. Para esse efeito, deverão aplicar-se as regras previstas no art. 6.º CIVA, com as necessárias adaptações (cfr. se prevê no n.º 2 do art. 1.º do DL n.º 347/85, de 23 de Agosto).



REGRAS GERAIS DE LOCALIZAÇÃO



NAS TRANSMISSÕES DE BENS

1. Nas transmissões internas – lugar onde se situam os bens no momento em que se inicia o transporte ou expedição ou em que são postos à disposição do adquirente.
2. Nas transmissões internacionais - tributação no país de destino:
 - Nas operações com países terceiros – a título definitivo.
 - Nas transacções intracomunitárias – regime transitório.

NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Regras gerais
de localização
das prestações
de serviços



a) Efectuadas a sujeitos passivos – o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente *



b) Efectuadas a não sujeitos passivos – o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador

* Inclui as pessoas colectivas não sujeitos passivos que estejam registados para efeitos de IVA

REGRAS DE LOCALIZAÇÃO RESPEITANTES A TRANSMISSÕES DE BENS

O COMÉRCIO COM OS PAÍSES TERCEIROS


IMPORTAÇÕES

- IVA devido no território nacional;
- Competência para a liquidação – Serviços aduaneiros;
- Direito à dedução do IVA – com base no IL, desde que contenha o recibo do pagamento;
- Dedução a efectuar nos campos 20 a 24 do quadro 06 da declaração periódica, conforme a natureza dos bens importados.




EXPORTAÇÕES

- Isentas de IVA;
- Desde que comprovadas nos termos do n.º 8 do art. 29.º do CIVA;
- Falta de comprovação determina a obrigação de liquidação do IVA (n.º 9 do art. 29.º do CIVA);
- Inscritas no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.




FORNECIMENTOS DE GÁS, ATRAVÉS DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO DE GÁS NATURAL, E DE ELECTRICIDADE E TRANSMISSÕES DE CALOR E FRIO, ATRAVÉS DE REDES DE AQUECIMENTO E ARREFECIMENTO



| Sede do fornecedor | Sede do adquirente | Qualidade do adquirente | Lugar de tributação |
|--------------------|--------------------|-------------------------|---------------------|
| PORTUGAL | PORTUGAL | Sujeito passivo ou não | PORTUGAL |
| PORTUGAL | OUTRO EM | SP (revendedor ou não) | OUTRO EM (1) |
| PORTUGAL | PAÍS TERCEIRO | Sujeito passivo ou não | NÃO TRIBUTADO |
| OUTRO EM | PORTUGAL | SP (revendedor) | PORTUGAL (2) |

(1) Esta operação não constitui uma transmissão intracomunitária de bens (n.º 3 do art. 7.º do RITI), pelo que não deverá ser incluída no campo 7 da declaração periódica do IVA, mas sim no campo 8.

(2) Ver diapositivo seguinte.



(2) Cabendo a liquidação ao adquirente, que terá de indicar a compra nos campos 1 ou 3, conforme o caso, e o IVA a favor do Estado nos campos 2 ou 4, também conforme o caso, tendo ainda que indicar o valor da compra no campo 97 do quadro 06-A.

| Sede do fornecedor | Sede do adquirente | Qualidade do adquirente | Lugar de tributação |
|--------------------|--------------------|-------------------------|---------------------|
| OUTRO EM | PORTUGAL | SP (não revendedor) | PORTUGAL (1) |
| OUTRO EM | PORTUGAL | Não sujeito passivo | PORTUGAL (2) |
| PAÍS TERCEIRO | PORTUGAL | Sujeito passivo ou não | ISENTO (3) |

- (1) Ver nota (2) do diapositivo anterior.
- (2) O devedor do imposto será o vendedor, que terá de nomear representante no território nacional.
- (3) Nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 13.º do CIVA.

REGRAS DE LOCALIZAÇÃO RESPEITANTES A PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

REGRAS GERAIS

Regras gerais de localização das prestações de serviços


- a) Efectuadas a sujeitos passivos – o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente *
- b) Efectuadas a não sujeitos passivos – o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador

* Inclui as pessoas colectivas não sujeitos passivos que estejam registados para efeitos de IVA

1.ª REGRA GERAL


(alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA)

- **Quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do IVA**, as operações são tributáveis no lugar onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.
- Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente italiano que seja sujeito passivo, a operação não é, em princípio, localizada em Portugal, mas na Itália.




1.ª REGRA GERAL
(alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA)

- Como tal, o prestador de serviços português não deverá liquidar IVA, devendo ser o cliente italiano a liquidá-lo na Itália, à taxa aí vigente (inversão do sujeito passivo ou *reverse-charge*).
- Na situação inversa, ou seja, se o prestador de serviços for italiano e o adquirente português, será o adquirente português quem terá de proceder à liquidação do IVA devido pela operação, à taxa vigente no território português, reconhecendo-se-lhe, no entanto, direito à dedução do IVA autoliquidado.




2.ª REGRA GERAL
(alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA)

- Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA, as operações são localizadas na sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços.
- Assim, se um sujeito passivo português prestar um serviço a um adquirente francês que não seja sujeito passivo, deverá liquidar IVA português, uma vez que a operação se localiza, em princípio, em Portugal.




2.ª REGRA GERAL
(alínea b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA)

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




2. As exceções às regras enunciadas




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

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



2.1. As excepções comuns às duas regras gerais



As excepções às duas regras gerais são as seguintes:

- **Prestações de serviços relacionadas com imóveis.**
- **Prestações de serviços de transporte de passageiros.**
- **Prestações de serviços de alimentação e bebidas.**
- **Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços relacionadas com o acesso.**
- **Locação de curta duração de um meio de transporte.**



1.ª EXCEPÇÃO

Prestações de serviços relacionadas com imóveis

• **Inclui:**

- Os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários.
- A concessão de direitos de utilização de bens imóveis.
- A prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo.


Prestações de serviços relacionadas com imóveis

- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se situa o imóvel, independentemente da qualidade do adquirente.**
- **E, assim, se o imóvel se localizar no território nacional, as prestações de serviços desta natureza são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.**

Prestações de serviços relacionadas com imóveis


- **Tais prestações de serviços não são tributáveis no território nacional se o imóvel se localizar noutro país, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.**

2.ª EXCEPÇÃO



Prestações de serviços de transporte de passageiros

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente.
- E, assim, o IVA correspondente às distâncias percorridas no território nacional é devido em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.




Prestações de serviços de transporte de passageiros

- Não é, contudo, devido em Portugal o IVA correspondente às distâncias percorridas fora do território nacional, ainda que tais serviços sejam prestados por operadores nacionais.
- Ter em atenção que estas regras não se aplicam às situações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, regulado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho.
- Ter ainda em atenção as isenções previstas na alínea r) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA.



3.ª EXCEPÇÃO




Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) dos n.ºs 7 e 8

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



4.^a EXCEPÇÃO




Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros

- **Considera-se local de execução material o lugar de partida do transporte.**
- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea d) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente.**




5.^a EXCEPÇÃO




Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso

- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea e) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas, independentemente da qualidade do adquirente.**
- **Até 31 de Dezembro de 2010 todas as prestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, eram tributáveis no lugar onde fossem materialmente executadas, independentemente de o adquirente ser sujeito passivo ou não.**




Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso

- **Porém, o Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro, que transpõe para o ordenamento interno o artigo 3.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, efectuou uma alteração parcial da regra de localização das prestações de serviços em epígrafe, quando o destinatário dos serviços for um sujeito passivo, mantendo, na totalidade, as regras vigentes quando o adquirente dos serviços seja um não sujeito passivo, que, agora, passaram a constar da alínea f) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º.**




Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso

- **A partir de 1 de Janeiro de 2011, essa regra de localização passou a abranger apenas os serviços de acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, educativo, recreativo e similares, bem como os serviços acessórios, relativos ao acesso a essas manifestações.**



Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso

- **Todos os outros serviços relativos à organização e realização destes eventos, quando o respectivo adquirente é um sujeito passivo, seguem a regar geral de tributação consignada na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA.**




Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso

Para o efeito, considera-se:

- **Acesso** – a concessão do direito de entrada (bilhete de entrada ou pagamento de uma taxa).
- **Prestações de serviços acessórios do acesso** – aquelas que estão directamente relacionadas com a participação no respectivo evento e que não fazem parte do ingresso, como, por exemplo, utilização de bengaleiro e de instalações sanitárias.
- **A mera intermediação na venda de bilhetes não é considerada como acessória do acesso.**




6.ª EXCEPÇÃO




Locação de curta duração de um meio de transporte

- **Por “locação de curta duração de um meio de transporte”, entende-se, nos termos da alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias.**
- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea f) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde o bem é colocado à disposição do adquirente, independentemente da qualidade deste.**




2.2. As excepções específicas à regra de localização aplicável às prestações de serviços em que o destinatário é um não sujeito passivo



Nas prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos, para além das excepções anteriormente analisadas, há que observar ainda as seguintes:


- **Prestações de serviços de transporte de bens.**
- **Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.**
- **Prestações de serviços acessórias do transporte.**
- **Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos.**
- **Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem.**



Nas prestações de serviços efectuadas a não sujeitos passivos, para além das excepções anteriormente analisadas, há que observar ainda as seguintes:

- **Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias**
- **As respeitantes às prestações de serviços efectuadas a residentes (que não tenham a qualidade de sujeitos passivos) fora da Comunidade, mencionadas no n.º 11 do art. 6.º.**

1.ª EXCEPÇÃO



Prestações de serviços de transporte de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens

- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea a) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas.**
- **E, assim, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços em epígrafe são tributáveis no território nacional, pelas distâncias percorridas em Portugal e não são tributáveis pelas distâncias percorridas fora de Portugal.**

2.ª EXCEPÇÃO

Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea b) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, **são tributáveis no lugar de partida do transporte.**
- E, assim, quando o destinatário dos serviços é um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços em epígrafe são tributáveis no território nacional, quando o lugar de partida do transporte ocorrer em Portugal e não são tributáveis quando o lugar de partida do transporte ocorrer fora de Portugal.

Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens

- Para este efeito, considera-se:
 - Transporte intracomunitário de bens - o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes (alínea e) do n.º 2 do artigo 1.º do 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 (alínea f) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA).

3.ª EXCEPÇÃO

Prestações de serviços acessórias do transporte

- Estas prestações de serviços, referidas na alínea c) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, **são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.**
- E, assim, o IVA correspondente às prestações de serviços em epígrafe é devido em Portugal, se tais prestações de serviços forem materialmente executadas no território nacional. Não é, contudo, devido em Portugal o IVA correspondente a tais prestações de serviços, se forem materialmente executadas fora do território nacional.

Prestações de serviços acessórias do transporte


- **Têm a natureza de prestações de serviços acessórias do transporte os transportes de aproximação e serviços conexos, tais como carga e descarga, depósito, manutenção, conservação das mercadorias, aluguer de veículos e de materiais próprios para a carga e descarga (gruas, tapetes rolantes, carros, etc.), aluguer de contentores e outros equipamentos destinados à protecção das mercadorias.**

Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes

- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea d) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde são materialmente executadas.**
- **E, assim, o IVA correspondente às prestações de serviços em epígrafe é devido em Portugal, se tais prestações de serviços forem materialmente executadas no território nacional. Não é, contudo, devido em Portugal o IVA correspondente a tais prestações de serviços, se forem materialmente executadas fora do território nacional.**

4.ª EXCEPÇÃO

5.ª EXCEPÇÃO




Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem

- **Estas prestações de serviços, referidas na alínea e) dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis no lugar onde se efectua a operação principal.**




6.ª EXCEPÇÃO



Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias

- **As prestações de serviços em epígrafe, quando o seu adquirente for uma pessoa que não tenha a qualidade de sujeito passivo, são tributáveis no lugar onde forem materialmente executadas.**
- **Tenha-se, todavia, em atenção o que ficou dito no ponto 5.3.1, em relação aos serviços abrangidos pela alínea e) dos n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do Código do IVA.**



Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, não abrangidas pela alínea e) do n.º 7, compreendendo as dos organizadores daquelas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias

- **E, assim, se tais prestações de serviços forem materialmente executadas no território português, são tributáveis em Portugal, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário. Não serão tributadas no território nacional se forem materialmente executadas noutro país, seja o adquirente dos serviços sujeito passivo ou não e seja ele português, comunitário ou não comunitário.**

7.ª EXCEPÇÃO

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


- **Estas prestações de serviços, a seguir indicadas, são tributáveis no lugar do domicílio ou residência habitual do destinatário.**
 - Cessão ou concessão de direitos de autor, *brevets*, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos;
 - Prestações de serviços de publicidade;
 - Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;

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

- Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres-fortes;
- Colocação de pessoal à disposição;
- Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte;
- Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou a qualquer rede a ela ligada, à rede de electricidade ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como às prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços directamente conexas;


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

- Prestações de serviços de telecomunicações;
- Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão;
- Prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D;
- Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no presente número.




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

- **Face ao descrito:**
- **a prestação de tais serviços a pessoas (não sujeitos passivos) estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade, são tributáveis no Estado membro onde o prestador tiver a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.**




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

- **A prestação dos serviços indicados a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio ao qual os serviços são prestados, noutro Estado membro, não são tributáveis no território nacional, mas sim no Estado membro do destinatário (adquirente dos serviços).**

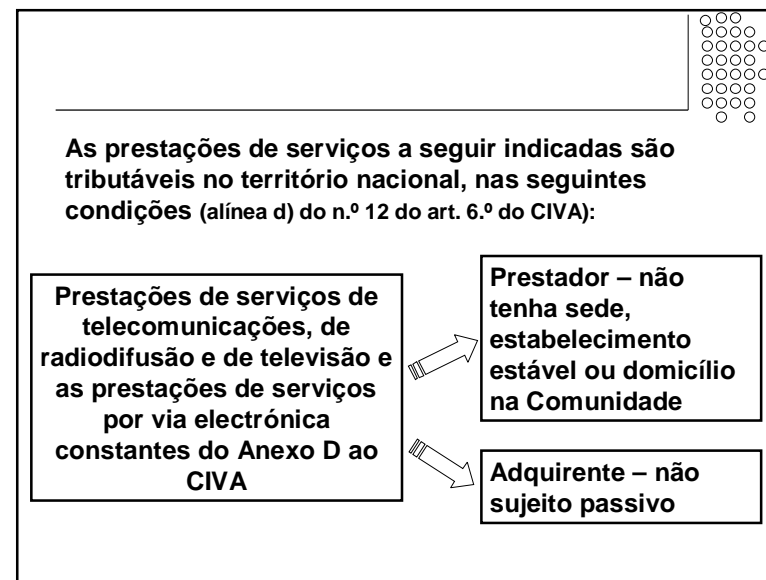
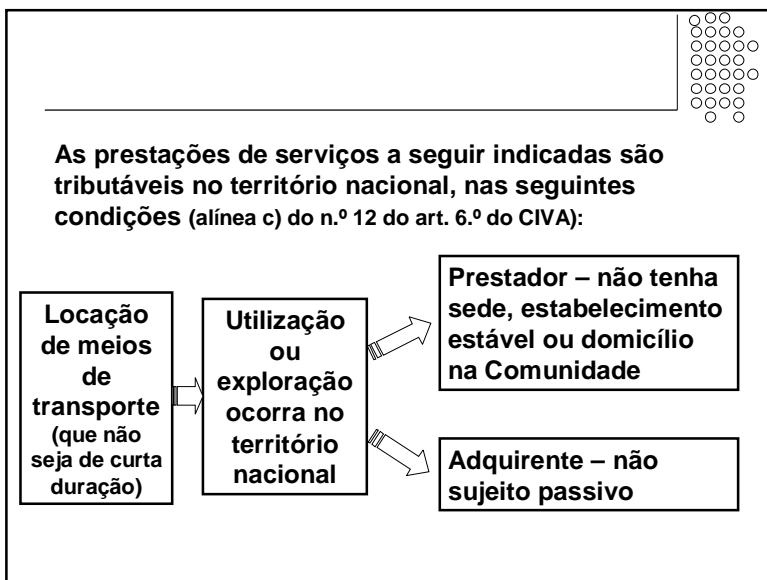
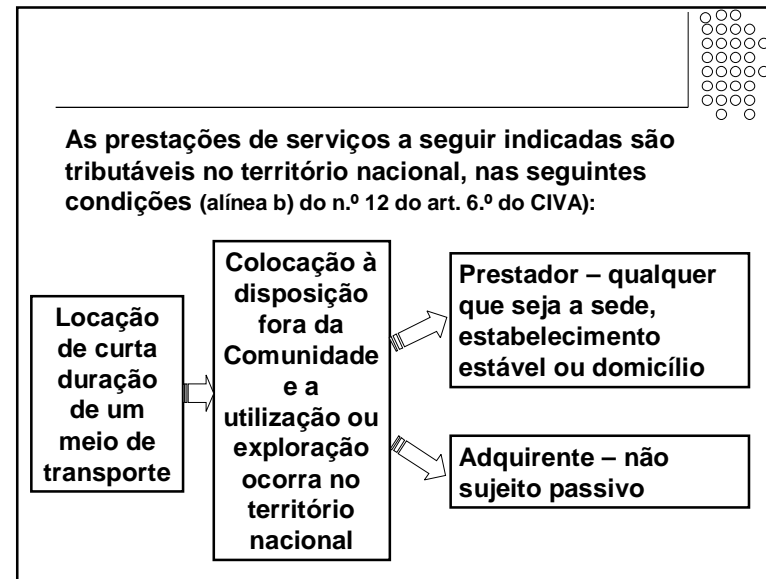
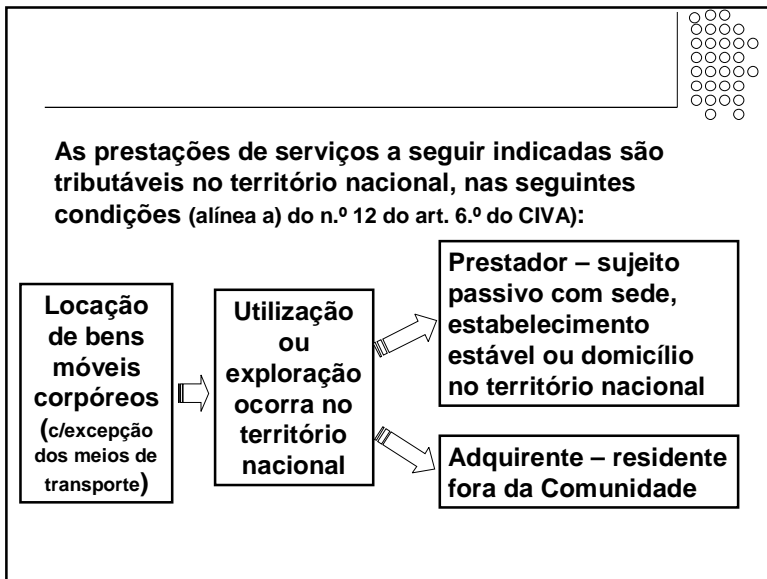


Prestações de serviços elencadas no n.º 11 do artigo 6.º, quando o adquirente seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade

- **Não são, contudo, tributáveis no território nacional, quando o adquirente dos serviços for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade (n.º 11 do artigo 6.º do Código do IVA).**



3. Extensão da territorialidade



4. Conclusões sobre as
actuais regras de
localização

Operações entre sujeitos passivos

1.ª) Nas operações entre sujeitos passivos – operações B2B – o IVA é devido no país do adquirente, tenha este a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, noutro Estado membro da Comunidade ou fora dela, cabendo ao adquirente a obrigação da liquidação do imposto, se for devido.

Operações entre sujeitos passivos

1.ª.i) Se o prestador estiver registado para efeitos de IVA em Portugal, as facturas por si emitidas não são tributáveis em Portugal, devendo ser incluídas nas declarações periódicas nos seguintes campos:

- **Campo 7 do quadro 06** – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutro Estado membro e estiverem em causa prestações de serviços cuja localização/tributação se verifica no Estado membro do adquirente, por força da regra geral (norma reflexa da alínea a) do n.º 6 do art. 6.º no Estado membro do adquirente.

Operações entre sujeitos passivos

- O valor das prestações de serviços inscrito no campo 7 deve ser igualmente inscrito na declaração recapitulativa, sendo identificadas como operações do tipo 5.
- **Campo 8 do quadro 06** – se o adquirente dos serviços (cliente) tiver a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro, bem como as prestações de serviços que, face às regras constantes do art. 6.º, não sejam localizadas/tributadas no território nacional e que não sejam de incluir no campo 7.

Operações entre sujeitos passivos

1.ª.ii) Se o adquirente dos serviços for um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, no território nacional, cabe-lhe a ele, por força do que dispõem os n.os 1, alíneas e) e g), e 5 do artigo 2.º do CIVA, a obrigação de liquidação do imposto devido, imposto esse que terá direito a deduzir, em conformidade com as regras definidas nos artigos 19.º a 23.º do CIVA.

- Em termos declarativos, estas operações são incluídas na declaração periódica do IVA nos seguintes termos:

Operações entre sujeitos passivos


- **Campo 16 do quadro 06** – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio noutro Estado membro e estejam em causa prestações de serviços abrangidas pela regra geral de tributação das operações, prevista na alínea a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA .
- O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído no campo 17, sendo a dedução do IVA, caso a ela haja direito, efectuada no campo 24.

Operações entre sujeitos passivos

- **Campos 1, 3 ou 5 do quadro 06** – se efectuadas por sujeitos passivos que tenham a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio num país terceiro, bem como as prestações de serviços que, face às regras constantes do art. 6.º, sejam localizadas/tributadas no território nacional e que não são de incluir no campo 16.


Operações entre sujeitos passivos

- O IVA liquidado pelo sujeito passivo português, na qualidade de adquirente, deve ser incluído nos campos 2, 4 ou 6, conforme a taxa aplicável.
- Os valores inscritos nos campos 1, 3 ou 5, com referência a estas operações, devem ser igualmente inscritos nos campos 97 e 98 do quadro 06A, consoante sejam efectuadas por entidades residentes noutros Estados membros ou em países ou territórios terceiros, respectivamente.




Operações entre sujeitos passivos

2.ª) As únicas exceções à regra mencionada na 1.ª conclusão são as previstas nos n.ºs 7, 8 e 12, alínea a), do artigo 6.º do CIVA.



Operações entre sujeitos passivos


3.ª) Nas operações entre sujeitos passivos há uma alteração profunda nas operações relativas aos “trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e as peritagens a eles referentes”, onde se incluem, por exemplo, os trabalhos de reparação, beneficiação e transformação de bens móveis corpóreos e o “trabalho a feitura”, que deixam de ser tributáveis no país onde são materialmente executados, para serem tributáveis no país onde o adquirente tem a sua sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio.



Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos

1.ª) Nas prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos a uma pessoa que não seja sujeito passivo – operações B2C – o IVA é devido no país onde o prestador tenha a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.

Constituem exceções a esta regra as situações previstas nos n.ºs 7, 8, 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, quer o adquirente do serviço esteja estabelecido na Comunidade ou fora dela.



Operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos

E constituem ainda exceções à mencionada regra as situações previstas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, mas apenas quando o adquirente seja uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade .

2.ª) Nas prestações de serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, devem, ainda, ter-se em atenção as situações previstas no n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

OPERAÇÕES COM AS
REGIÕES AUTÓNOMAS

TRANSMISSÕES DE BENS

CONTINENTE → R. AUTÓNOMAS

TAXAS 6, 13 ou 23%

R. AUTÓNOMAS → CONTINENTE

TAXAS 4, 9 ou 16%

R. AUTÓNOMAS → R. AUTÓNOMAS

TAXAS 4, 9 ou 16%


PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS


Regra geral – O prestador do serviço liquida o IVA que se mostre devido à taxa vigente no território onde o adquirente tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados.


Exceções – Ver quadro seguinte.


PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS


| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
|---|--|
| Prestações de serviços relacionadas com imóveis | A do local onde os imóveis estiverem situados |
| Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) dos n.ºs 7 e 8 | A do lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços |

|  | |
|---|---|
| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS | |
| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
| Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros (alínea d) dos n.ºs 7 e 8) | A do lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente |
| Locação de curta duração de um meio de transporte | A do lugar onde o meio de transporte é colocado à disposição do adquirente |

|  | |
|--|--|
| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS | |
| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
| Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhe sejam acessórias | A do lugar onde os serviços são materialmente executados |

| | |
|---|--|
|  | |
| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS | |
| <ul style="list-style-type: none"> • De conformidade com o n.º 3 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, as <u>prestações de serviços de transporte entre o Continente e as Regiões Autónomas, e vice-versa, são tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efectuadas.</u> • Ter, no entanto, em atenção as isenções contidas nas alíneas r) e t) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA. | |


| | |
|--|--|
|  | |
| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A SUJEITOS PASSIVOS | |
| <ul style="list-style-type: none"> • A transferência da responsabilidade da carga do cliente para o transportador e as formalidades de embarque dos passageiros pressupõem tarefas desenvolvidas pelos transportadores, podendo dizer-se que esse local será o estabelecimento a partir do qual é efectuada a prestação de serviços de transporte. Na prática, o local do estabelecimento a partir do qual as prestações de serviços são efectuadas coincidirá com o do início da viagem. | |



PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS


Regra geral – O prestador do serviço liquida o IVA que se mostre devido à taxa vigente no território onde tiver a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, a partir do qual os serviços são prestados.

Exceções – Ver quadro seguinte.




PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
|---|--|
| Prestações de serviços relacionadas com imóveis | A do local onde os imóveis estiverem situados |
| Prestações de serviços de alimentação e bebidas, que não as referidas na alínea d) dos n.ºs 7 e 8 | A do lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços |



PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
|---|---|
| Prestações de serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros (alínea d) dos n.ºs 7 e 8) | A do lugar de partida do transporte, independentemente da qualidade do adquirente |
| Locação de curta duração de um meio de transporte | A do lugar onde o meio de transporte é colocado à disposição do adquirente |



PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS

| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
|--|--|
| Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhe sejam acessórias | A do lugar onde os serviços são materialmente executados |

| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS | |
|--|--|
| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
| Prestações de serviços acessórias do transporte | A do lugar onde os serviços são materialmente executados. |
| Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes. | A do lugar onde os serviços são materialmente executados. |
| Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem. | A do lugar onde se efectua a operação a que se refere a intermediação. |

| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS | |
|--|--|
| Natureza dos serviços | Taxas aplicáveis |
| Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes. | A do lugar onde os serviços são materialmente executados. |
| Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem. | A do lugar onde se efectua a operação a que se refere a intermediação. |

| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> De conformidade com o n.º 3 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, as <u>prestações de serviços de transporte entre o Continente e as Regiões Autónomas, e vice-versa</u>, são tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efectuadas. Ter, no entanto, em atenção as isenções contidas nas alíneas r) e t) do n.º 1 do art. 14.º do CIVA. | |

| PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A NÃO SUJEITOS PASSIVOS | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> A transferência da responsabilidade da carga do cliente para o transportador e as formalidades de embarque dos passageiros pressupõem tarefas desenvolvidas pelos transportadores, podendo dizer-se que esse local será o estabelecimento a partir do qual é efectuada a prestação de serviços de transporte. Na prática, o local do estabelecimento a partir do qual as prestações de serviços são efectuadas coincidirá com o do início da viagem. | |



FACTO GERADOR E
EXIGIBILIDADE



FACTO GERADOR
(Art. 7.º)




REGRAS GERAIS


- Nas transmissões de bens o IVA é devido e exigível no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente.
- Nas prestações de serviços o IVA é devido e exigível no momento da sua realização.
- Nas importações o IVA é devido e exigível no momento determinado pelas disposições aduaneiras.




REGRAS PARTICULARES


- Fornecimento de bens, seguido de instalação ou montagem – no momento em que a instalação ou montagem estiver concluída.
- Transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado:
 - No termo do período a que se refere cada pagamento.
 - Nos casos em que não seja fixada periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, o IVA é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente.


- 
- **Situações de autoconsumo (interno ou externo) – no momento em que a afectação dos bens ou serviços tiver lugar.**
 - **Transmissões de bens entre comitente e comissário – no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente.**
 - **Bens postos à disposição de um contratante antes de se terem produzido os efeitos translativos do contrato – no momento em que esses efeitos translativos se produzirem (excepto contrato de locação-venda e vendas com reserva de propriedade).**



EXIGIBILIDADE (Art. 8.º)


- 
- **Se o prazo para a emissão da factura ou documento equivalente for respeitado – no momento da sua emissão.**
 - **A factura ou documento equivalente deve ser emitido o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do art. 7.º.**
 - **Se o prazo para a emissão da factura ou documento equivalente não for respeitado – no momento em que termina.**

- 
- **Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente – o IVA é devido no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido.**

- 
- **Exemplo 1** – Determinada empresa transaccionou mercadorias em 28 de Janeiro de 2011, enviando-as nessa mesma data ao cliente, acompanhadas da respectiva factura.


- **Neste caso:**

- O facto gerador ocorre em 28 de Janeiro de 2011.
- A exigibilidade ocorre em 28 de Janeiro de 2011.

- 
- **Exemplo 2** – Determinada empresa transaccionou mercadorias em 28 de Janeiro de 2011, enviando-as nessa mesma data ao cliente, mas apenas emite a respectiva factura em 4 de Fevereiro de 2011.


- **Neste caso:**

- O facto gerador ocorre em 28 de Janeiro de 2011.
- A exigibilidade ocorre em 4 de Fevereiro de 2011 (por ter sido respeitado o prazo de cinco dias úteis para a emissão da factura)

- 
- **Exemplo 3** – Determinada empresa transaccionou mercadorias em 28 de Janeiro de 2011, enviando-as nessa mesma data ao cliente, mas apenas emite a respectiva factura em 10 de Fevereiro de 2011.

- **Neste caso:**

- O facto gerador ocorre em 28 de Janeiro de 2011.
- A exigibilidade ocorre em 4 de Fevereiro de 2011 (data em que termina o prazo de cinco dias úteis para a emissão da factura).

- 
- **Exemplo 4** – Determinada empresa transaccionou mercadorias em 28 de Janeiro de 2011, enviando-as nessa mesma data ao cliente, emitindo a respectiva factura em 4 de Fevereiro de 2011.

O cliente havia pago um adiantamento em 10 de Dezembro de 2010.

- **Neste caso:**

- O facto gerador ocorre em 28 de Janeiro de 2011.
- Há uma 1.^a exigibilidade em 10 de Dezembro de 2010, na parte correspondente ao valor do adiantamento.
- Há uma 2.^a exigibilidade em 4 de Fevereiro de 2011, pela diferença entre o valor da factura e o do adiantamento.