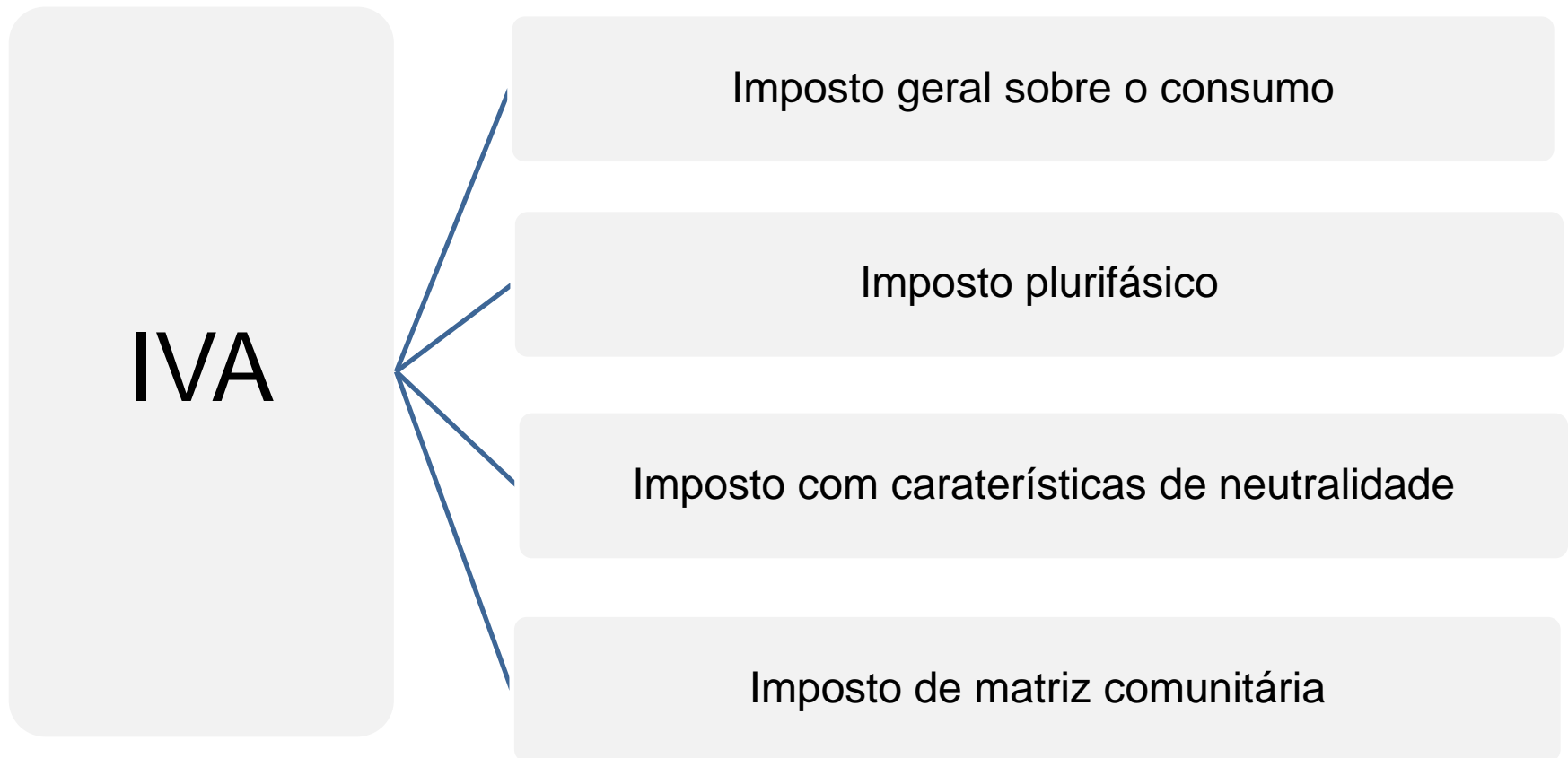


# O IVA – CARATERIZAÇÃO GERAL

## Literatura

Freitas Pereira, pp. 128-131 e 113-120; Palma, pp. 19-58; Cnossen, 2009; Charlet, 2010

# Caraterização geral



# Imposto geral sobre o consumo

- Tributa o consumo em termos gerais – todas as transações económicas efetuadas a título oneroso sem discriminação especial de qualquer tipos de bens ou serviços
- A sua característica geral levanta questões relacionadas com eventual sobreposição com outro tipo de tributos incidentes sobre bens ou serviços específicos de forma comparável ao próprio IVA
- A tributação geral do IVA é condicionada contudo por um significativo número de isenções

# Imposto plurifásico

Distinguem-se três tipos principais de sistemas de tributação do consumo

- **Imposto único ou monofásico** - incide apenas numa das fases do circuito
- **Imposto cumulativo ou em cascata** - incide em todas as fases do circuito sobre o valor bruto (incluindo o próprio imposto suportado na fase anterior) implicando a existência de imposto sobre imposto
- **Imposto único de pagamento fracionado ou imposto sobre o valor acrescentado**
  - Incide em todas as fases do circuito mas apenas sobre um valor líquido - ao imposto liquidado numa determinada fase deduz-se ou recupera-se o imposto suportado na fase anterior
  - Método adotado pela Diretiva do IVA é Método indireto subtrativo (ou do crédito de imposto ou das faturas)

$$\text{IVA} = \text{taxa de imposto} * \text{Vendas} - \text{taxa de imposto} * \text{Compras}$$

# Imposto com características de neutralidade

- O método indireto subtrativo aplicado em todas as fases do circuito económico permite assegurar alguma neutralidade
- Neutralidade verifica-se
  - sobre o **consumo** – o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores
  - sobre a **produção** – o imposto não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo
  - nos ajustamentos fiscais **na fronteira**
- A neutralidade contudo é sempre relativa devido ao efeito de
  - Isenções
  - Diferenciação de taxas

# Imposto de matriz comunitária

## ▪ Criação da CEE

- Em 1957 é assinado o Tratado de Roma e instituída a Comunidade Económica Europeia (CEE) (atual UE) sendo criado um imposto sobre o consumo com a obrigatoriedade de ser adotado por todos os Estados membros
- Desde a criação do IVA podem distinguir-se três fases chamadas de harmonização entre os EM

## ▪ 1.<sup>a</sup> fase de harmonização

- Em 1967 são publicadas as 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> Diretivas do IVA – estabelecem as bases do primeiro sistema comum do IVA
- Em 1968 é instituída a união aduaneira
- Em 1970 é decidido substituir as contribuições financeiras dos EM por recursos próprios das Comunidades - atualmente o IVA contribui para o orçamento comunitário com 0,3% das receitas

# Imposto de matriz comunitária

## ▪ 2.ª fase de harmonização

- Em 1977 é publicada a 6.ª Diretiva do IVA (77/388/CEE) - primeira harmonização consistente do IVA determinando
  - alargamento da base tributável
  - estabelecimento de regras comuns para a incidência, isenções, valor tributável
  - harmonização dos regimes especiais
- Em 1986 é introduzido o IVA em Portugal (e Espanha) por força da adesão à CEE (atual UE)
- Em 1987 entra em vigor o Ato Único Europeu – determina que até 1992 o mercado comunitário deve passar a ser um espaço sem fronteiras internas em que a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais se fará de acordo com as disposições do Tratado (art.º 80.º-A)

# Imposto de matriz comunitária

## ▪ 3.ª fase de harmonização

- Em 1 de janeiro de 1993 entra em vigor o Tratado de Maastricht - abolição das fronteiras fiscais internas
- Diretiva 91/680 – estabelece um regime transitório de tributação no destino para as transações intracomunitárias (dá origem ao RITI)
- Regulamento (CEE) n.º 218/92, do Conselho, relativo à cooperação administrativa nos impostos indiretos – institui o sistema VIES (*VAT Exchange Information System*)
- Diretiva 2006/112/CE (chamada de Diretiva IVA, 2006) - reformulação da 6.ª Diretiva do IVA

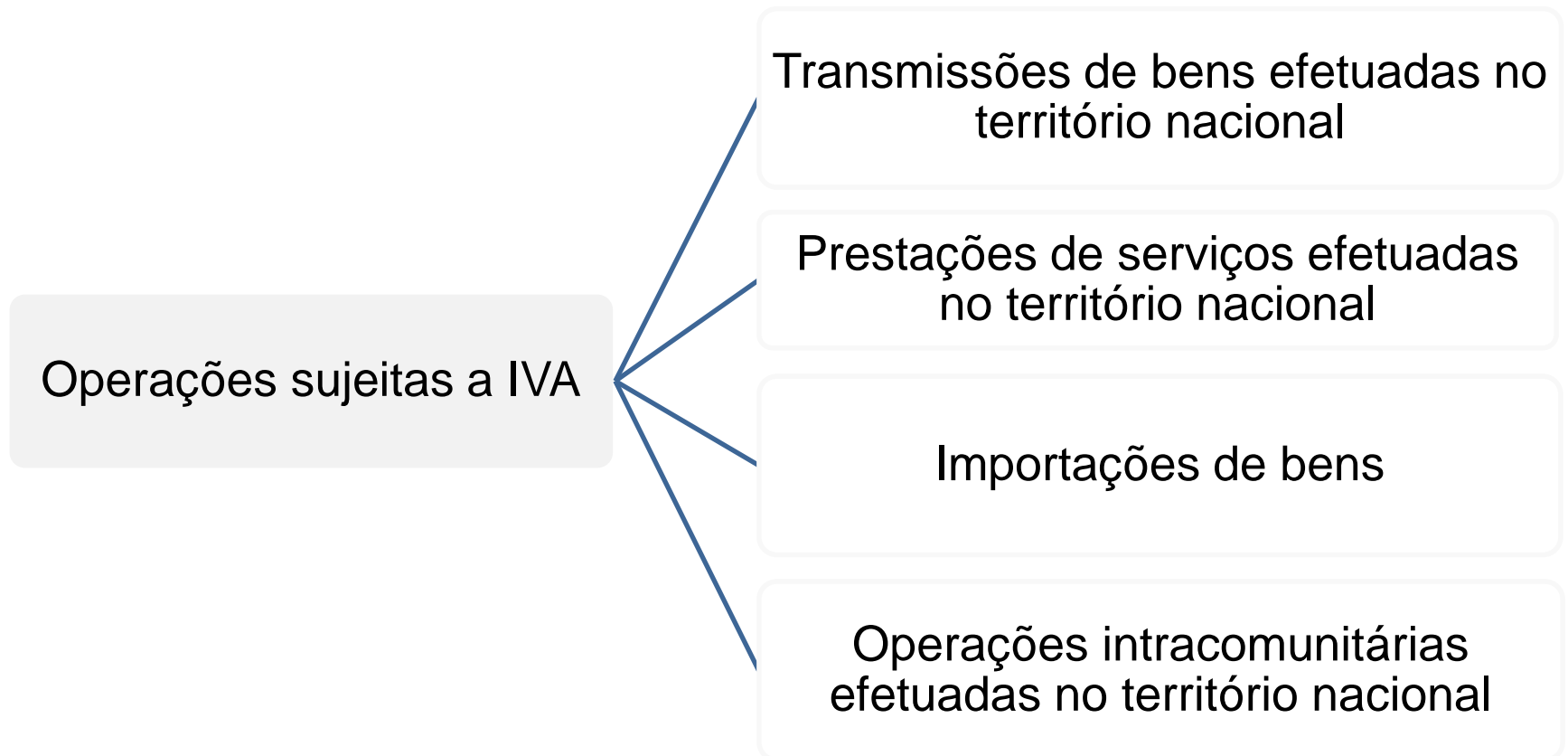


# INCIDÊNCIA OBJETIVA

## Literatura

Palma, 59-89; Of.º Circ. IVA 30101/2007; Of.º Circ. IVA 30100/2007; Of.º Circ. 30098/2006

# Incidência objetiva [Art.º 1.º]



# Conceitos territoriais para efeitos de IVA [art.º 1º, n.º 2]

- **Território nacional**
  - Conforme art.º 5.º da Constituição da República Portuguesa
- **Comunidade e território da Comunidade –**
  - Conforme art.º 299.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia (atual art.º 52.º do Tratado da União Europeia)
- **País terceiro**
  - País não pertencente à Comunidade Europeia

# Transmissão de bens [Art.º 3.º]

## Conceito

Consiste na **transferência onerosa** de **bens corpóreos** por forma **correspondente** ao exercício do **direito de propriedade**

Consideram-se para este efeito como bens corpóreos a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares

# Prestação de serviços [Art.º 4.º]

## Conceito

**Residual** – toda a operação que não seja considerada transmissão de bens, importação ou operação intracomunitária

– Ainda assim as prestações de serviços devem possuir uma **substância económica** para se enquadrarem no conceito para efeitos de IVA

# Importação de bens [Art.º 5.º]

## Conceito

Entrada no território nacional de bens originários ou procedentes de **países terceiros** que

- não se encontrem em **livre prática** ou
- que tenham sido colocados em **livre prática** no âmbito de acordos de união aduaneira

Bens procedentes de **territórios terceiros** e que se encontrem em **livre prática**

# Conceito de livre prática [Tratado Sobre o Funcionamento da União – art.º 29.º]

Consideram-se em **livre prática** num Estado-membro

- Os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado-membro
- A introdução em livre prática confere o estatuto aduaneiro de mercadoria comunitária a uma mercadoria não comunitária

# INCIDÊNCIA SUBJETIVA

**Literatura**

Palma, 89-109



# Incidência subjetiva [Art.º 2.º]

São  
**sujeitos  
passivos**  
em geral

Os operadores económicos que exerçam  
**atividades económicas** - industriais,  
comerciantes, prestadores de serviços,  
profissionais liberais, atividades extrativas,  
agricultores, etc.

Com **independência e habitualidade**

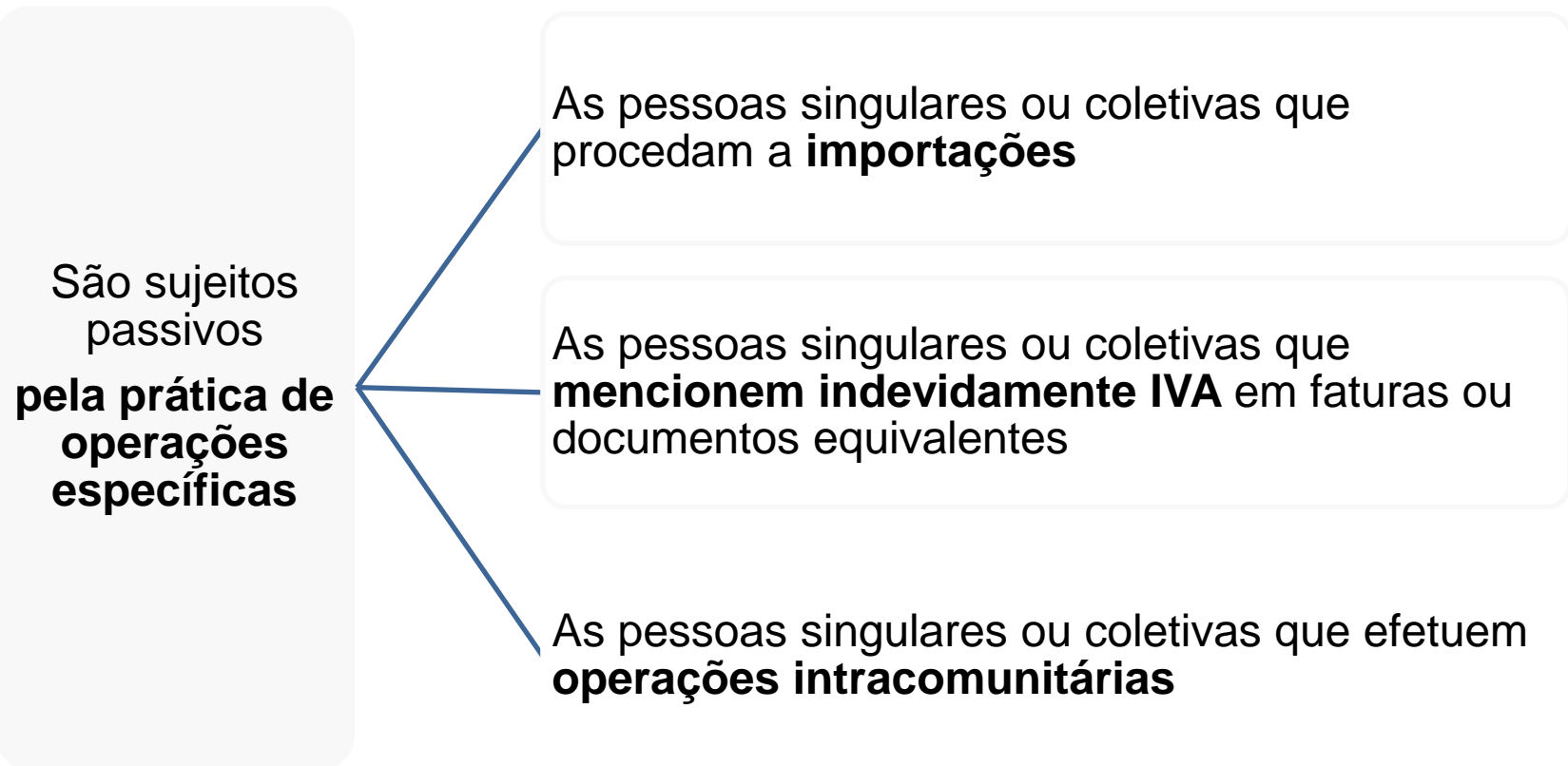
# Incidência subjetiva [Art.º 2.º]

São  
sujeitos passivos  
por  
**atos isolados**

Quem de modo independente pratique **uma só operação** tributável conexa com o exercício de qualquer atividade económica

Quem independentemente da conexão com o exercício de uma atividade económica pratique **uma só operação** que preencha os requisitos de incidência do IRS ou IRC

# Incidência subjetiva [Art.º 2.º]



# A inversão do sujeito passivo (*reverse charge*) [Art.º 2.º]

São sujeitos passivos quando sejam **adquirentes de**

Serviços prestados por **não residentes**

Bens ou serviços efetuadas no território nacional por **não residentes** sem representante fiscal

Gás, de eletricidade, de calor ou de frio fornecidos por **não residentes**

# Delimitação negativa de incidência [Art.º 2.º, n.ºs 2 a 4]

## **Estado** e demais pessoas coletivas de direito público

- **Não são sujeitos passivos** de imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade
  - desde que não originem distorções de concorrência
- **São sujeitos passivos** de imposto quando exerçam alguma das atividades expressamente elencadas - exceto se exercerem de forma **não significativa**
  - Telecomunicações, radiodifusão e radiotelevisão
  - Distribuição de água, gás e eletricidade
  - Transporte de bens e pessoas
  - Prestação de serviços portuários e aeroportuários
  - Transmissão de bens novos e operações de organismos agrícolas
  - Exploração de feiras e exposições
  - Armazenagem
  - Cantinas

# LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES

## Literatura

Palma, 109-161; Laires, 2010; Roriz, 49-59; Of.º Circ. IVA 30140/2012;  
Of.º Circ. IVA 30115/2009

# Localização das transmissões de bens [Art.º 6.º, n.ºs 1 e 2 ]

Aplicação da lei no espaço – determina o local onde a tributação é devida

## Regras gerais

### Localização no território nacional

- Quando constitui o local do **início do transporte** ou da **expedição** dos bens
- Quando constitui o local em que os bens são **postos à disposição** do adquirente no caso de não haver transporte ou expedição
- Quando existam transmissões efetuadas pelo importador e eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro quando aquelas ocorrerem **antes da importação**

# Localização das prestações de serviços [Art.º 6.º, n.º 6]

Aplicação da lei no espaço – determina o local onde a tributação é devida

## Regras gerais

Serviços efetuadas a **sujeitos passivos** - tributação no local onde o **adquirente** tiver a sede, estabelecimento estável ou domicílio

### Operações B2B

Serviços efetuadas a **particulares (não sujeitos passivos)** - tributação no local onde o **prestador** tiver a sede, estabelecimento estável ou domicílio

### Operações B2C



# FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE

**Literatura**

Palma, 161-171

# Facto gerador e exigibilidade do imposto [Art.º 7.º]

Aplicação da lei no tempo contemplando factos que determinam o nascimento da obrigação tributária – momento em que o IVA é devido e se torna exigível

## Regras gerais

Nas transmissões de bens – no momento da colocação à disposição

Nas prestações de serviços – no momento da sua realização

Nas importações – no momento definido nas disposições aduaneiras

# Diferimento da exigibilidade do imposto [Art.º 8.º]

## Quando exista obrigação de emissão de fatura

- Se o prazo de emissão for respeitado ou antecipado
  - prazo limite até ao 5.º dia útil seguinte ao facto gerador - **no momento da emissão da fatura**
- Se o prazo de emissão não for respeitado
  - **no 5.º dia útil seguinte ao facto gerador**
- Se houver **adiantamento** – pagamento antes da emissão da fatura ou emissão da fatura ou pagamento antes da transmissão de bens ou da prestações de serviços
  - no momento do recebimento do pagamento, sem prejuízo do respeito pelo prazo limite do 5.º dia útil seguinte ao facto gerador

# ISENÇÕES

## **Leituras**

Palma, 175-204 e 305-316

# Tipos de isenções conforme o direito à dedução

## Incompletas ou simples

Quando o sujeito passivo

- **não liquida IVA** nas suas operações ativas – transmissões de bens ou prestações de serviços mas também
- **não pode deduzir o IVA** nas suas operações passivas – aquisições de bens ou serviços

## Completas ou taxa zero

Quando o sujeito passivo

- **não liquida IVA** nas suas operações ativas - transmissões de bens ou prestações de serviços mas
- **pode deduzir o IVA** suportado nas suas operações passivas - aquisições de bens ou serviços

# Isonções incompletas ou simples - em operações internas [Art.º 9.º]

Relacionadas com **atividades** de interesse público - nas prestações de serviços e transmissões de bens conexas/relacionadas com

- Saúde
- Segurança e assistência social
- Prestações de serviços artísticas, desportivas, recreativas, de educação física, culturais - efetuadas por pessoas coletivas de direito público, instituições particulares de solidariedade social e **organismos sem finalidade lucrativa**
- Ensino e formação profissional
- Transmissão de direitos de autor e de obras
- Manifestações ocasionais
- Grupos autónomos de pessoas (condóminos, agrupamentos complementares de empresas de instituições financeiras)

# Isonções incompletas ou simples - em operações internas [Art.º 9.º]

Relacionadas com **atividades** com alguma complexidade e que poderão ser tributadas noutra âmbito

- Operações financeiras, de seguro e de resseguro
- Locação de bens imóveis - com **exceções** relativas a hotelaria, estacionamento coletivo, máquinas, cofres-fortes, espaços para exposições ou publicidade
- Operações sujeitas a IMT - transmissão de imóveis
- Jogo (Lotaria da Santa Casa da Misericórdia, apostas mútuas, bingo, sorteios, etc.)

# Isonções incompletas ou simples - em operações internas [Art.º 9.º]

Relacionadas com outras **atividades** - nas prestações de serviços e transmissões de bens conexas/relacionadas com

- Transmissão de bens que não foram objeto de direito a dedução
- Prestações de serviços efetuadas aos associados por cooperativas que não sejam de produção agrícola
- Prestações de serviços levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa – cedência de bandas de música, sessões de teatro, ensino de ballet e música
- Serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados
- As atividades das empresa públicas de rádio e televisão que não tenham caráter comercial



# Isenções completas ou taxa zero – em operações externas [Art.º 14.º]

- Nas **exportações e transportes intracomunitários**
  - Transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade e operações assimiladas
  - Transportes internacionais
    - > Expedição ou transporte de bens destinados a outros EM quando o adquirente do serviço seja sujeito passivo
    - > Transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, regiões autónomas e entre ilhas
    - > Transporte de mercadorias entre ilhas das regiões autónomas e entre estas e o continente e EM

# VALOR TRIBUTÁVEL

## Leituras

Palma, 208-224

# Valor tributável [Art.º 16.º]

Corresponde ao **valor da contraprestação** obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro

## Situações particulares

- A não devolução no prazo de 1 ano de **mercadorias enviadas à consignação** – preço constante da fatura do envio das mercadorias à consignação
- **Autoconsumo** – preço de aquisição dos bens ou valor normal do serviço
- Transmissões de bens entre **comitente e comissário** – o preço de venda acordado, diminuído da comissão
- **Locação financeira** – o valor da renda recebida ou a receber do locatário

# Valor tributável [Art.º 16.º]

Corresponde ao **valor da contraprestação** obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro

## ▪ **Inclui**

- Impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA
- Despesas acessórias debitadas (comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade)
- Subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação – em função das vendas

## ▪ **Exclui**

- Juros pelo pagamento diferido da contraprestação
- Indemnizações declaradas judicialmente
- Descontos, abatimentos e bónus concedidos
- Pagamentos em nome e por conta do cliente
- Valor das embalagens não transacionadas

# Valor tributável – nas importações de bens [Art.º 17.º]

## Valor aduaneiro, de harmonia com as disposições comunitárias em vigor

### ▪ Inclui

- Impostos, direitos aduaneiros, taxas e outros encargos, com excepção do próprio IVA
- Despesas acessórias até ao primeiro lugar de destino
- Outras operações relacionadas com procedimentos ou regimes

### ▪ Exclui

- Descontos por pagamentos antecipados
- Outros descontos que figurarem separadamente na factura

# TAXAS

## Leituras

Palma, 224-228

# Taxas [Art.º 18.º]

**Aplicável no momento em que o imposto se torna exigível**

**Reduzida** – 6% (Lista I) (4% Açores e 5% Madeira)

**Intermédia** – 13% (Lista II) (9% Açores e 12% Madeira)

**Normal** – 23% (18% Açores e 22% Madeira)

# Taxas [Art.º 18.º]

## **Lista I - Bens e serviços a taxa reduzida**

- Produtos alimentares sem transformação
- Outros bens e serviços - Jornais, produtos farmacêuticos, aparelhos ortopédicos, advogados no âmbito laboral, etc.
- Bens de produção da agricultura
- Prestações de serviços silvícolas

## **Lista II - Bens e serviços a taxa intermédia**

- Produtos para alimentação humana – conservas de peixes, refeições prontas a comer, vinhos comuns e águas minerais
- Outros bens e serviços – petróleo e gásóleo colorido, utensílios agrícolas, entradas em espetáculos
- Prestação de serviços de alimentação e bebidas, com exceção de bebidas (no caso de serviço que incorpore elementos com taxas diferenciadas o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas)



# Taxas e localização das operações com as Regiões Autónomas [D.L. n.º 347/85, art.º 1.º]

- Para efeito de aplicação das taxas de imposto as operações tributáveis consideram-se localizadas no
  - Continente
  - Região Autónoma dos Açores
  - Região Autónoma da Madeira

de acordo com os critérios estabelecidos pelo art.º 6.º do CIVA com as devidas adaptações

- As prestações de **serviço de transporte** entre o continente e as regiões autónomas e vice-versa são consideradas como tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas

**I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES**

<b>Member States</b>	<b>Code</b>	<b>Super Reduced Rate</b>	<b>Reduced Rate</b>	<b>Standard Rate</b>	<b>Parking Rate</b>
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Greece	EL	-	6,5 / 13	23	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Ireland	IE	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italy	IT	4	10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	24	-
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

# DIREITO À DEDUÇÃO DO IMPOSTO

## Leituras

Palma, 228-248

## Direito à dedução - requisitos [Art.ºs 19.º e 20.º]

- **Material** - é dedutível o IVA devido ou pago na aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos e nas importações
- **Formal** - é dedutível o IVA mencionado em documentos emitidos nos termos legais
- **Subjetivo** - apenas os sujeitos passivos e cujas aquisições visem a realização de operações tributáveis ou isentas expressamente referenciadas podem deduzir IVA
- **Cautelar e anti-evasivo** - não se pode deduzir imposto que resulte de operações simuladas ou em que o transmitente ou prestador de serviço não entregue o IVA ao Estado

# Direito à dedução – requisito material [Art.º 19.º, n.º 1]

## É dedutível o IVA suportado nas seguintes operações passivas (inputs)

- Aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos
- Importação de bens
- Operações em que se verifique a inversão do sujeito passivo
- Quando destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro sem representante fiscal e não tenham faturado o imposto
- Saída de bens de um regime de entreposto não aduaneiro

# Direito à dedução – requisito formal [Art.º 19.º, n.º 2]

**Só confere direito à dedução o IVA mencionado nos seguintes documentos em nome e em posse do sujeito passivo**

- Em faturas passadas na forma legal - em conformidade com os art.ºs 36.º e 40.º
- No recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação

# Operações que conferem o direito à dedução – requisito subjetivo [Art.º 20.º]

**Só é dedutível o IVA que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos para (outputs)**

- Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas
- Exportações e operações isentas do art.º 14.º
- Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas em Portugal
- Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados
- Outras operações isentas nas importações, isentas em regimes suspensivos e isentas de natureza financeira para destinatários fora da UE

# Exclusões do direito à dedução [Art.º 21.º]

- É excluído do direito à dedução o IVA respeitante a aquisições de determinados bens ou serviços que não tenham um carácter estritamente profissional ou empresarial
- Correspondem a bens ou serviços que possuem características que os torna **não essenciais** ou facilmente desviáveis para **consumos particulares** - sobreposição entre utilizações na esfera empresarial e na esfera pessoal
- Consideram-se nessa situações as despesas relacionados com
  - Meios de transporte e combustíveis
  - Viagens
  - Alojamento, alimentação e bebidas
  - Divertimento e de luxo



# Exclusões do direito à dedução [Art.º 21.º, n.ºs 1 e 2]

- Exclui-se do direito à dedução o IVA contido em despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de
  - Viaturas de turismo
  - Barcos de recreio
  - Helicópteros e aviões
  - Motos e motociclos
- Não se verifica a exclusão do direito à dedução se as despesas respeitarem a
  - Bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo
  - Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas *plug-in* com custo de aquisição < 25.000 (Portaria 467/2010)
  - Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou GNV com custo de aquisição < 25.000 (Portaria 467/2010) na proporção de 50%

# Exclusões do direito à dedução [Art.º 21.º, n.º 1]

- Exclui-se do direito à dedução o IVA contido em despesas respeitantes a **combustíveis** normalmente utilizáveis em viaturas automóveis
- Não se verifica a exclusão do direito à dedução se as despesas respeitarem a aquisições de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis destinados a utilização em
  - Viaturas automóveis - IVA é **dedutível em 50%**
  - Veículos com as seguintes características - IVA é **dedutível em 100%**
    - > Veículos pesados de passageiros
    - > Veículos licenciados para transportes públicos (exceto *rent-a-car*)
    - > Máquinas que não sejam veículos matriculados
    - > Tratores
    - > Veículos de transporte de mercadorias com peso > 3.500 Kg

## Exclusões do direito à dedução [Art.º 21.º, n.º 2]

- Exclui-se do direito à dedução o IVA contido em despesas respeitantes a
  - Transportes e viagens de negócio do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo portagens
  - Alojamento, alimentação, bebidas e tabacos
  - Despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa
  - Despesas de divertimento e de luxo
- Não se verifica a exclusão do direito à dedução se as despesas respeitarem
  - Ao fornecimento ao pessoal da empresa pelo próprio sujeito passivo de alojamento, refeições, alimentação e bebidas em cantinas
  - Às necessidades diretas relacionadas com
    - > **Organização** de congressos, feiras, exposições, etc., e resultem de contrato direto com o prestador – IVA dedutível **em 50%**
    - > **Participação** em congressos, feiras, exposições, etc., e resultem de contrato direto com o organizador – IVA dedutível **em 25%**

# Momento do direito à dedução [Art.º 22.º]

## ▪ Nascimento

- Quando o **imposto dedutível se torna exigível** pelo vendedor do bem ou prestador do serviço
- Não é relevante para efeitos de dedução do imposto o período em que os bens sejam transacionados – podem permanecer em inventário sem limite de tempo – ou os serviços prestados

## ▪ Limite temporal

- Tem lugar na declaração do período (ou do período seguinte) ao da receção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação
- O exercício do direito à dedução pode ainda ser efetuado no período de 4 anos após o nascimento do direito á dedução [Art.º 98.º, n.º 2]

# Exercício do direito à dedução [Art.º 22.º]

- **Mecânica de dedução do imposto**
  - Opera por subtração do **IVA suportado** e que seja dedutível ao **IVA liquidado** no mesmo período (mês ou trimestre)
- **Caso do IVA dedutível for superior ao IVA liquidado**
  - **Reporte** do crédito de imposto - o excesso é deduzido no período ou períodos posteriores
  - **Reembolso** do crédito de imposto – quando
    - > o excesso de IVA persistir mais de 12 meses e o respetivo valor seja > a € 250
    - > quando se verifique a cessação da atividade ou passe a enquadrar-se em atividade isenta
    - > Sempre que o crédito exceda € 3.000

# SUJEITOS PASSIVOS MISTOS

## **Leituras**

Palma, 248-262

# Sujeitos passivos mistos [Art.ºs 23.º a 26.º]

## Conceito

Sujeito passivo que no exercício das suas atividades efetua simultaneamente

- **Operações que conferem o direito a dedução** - decorrentes do exercício de uma atividade económica
  - sujeitas a imposto
  - isentas mas que conferem o direito à dedução do imposto – isenções completas ou taxa zero (operações externas)

e

- **Operações que não conferem o direito a dedução**
  - decorrentes do exercício de uma atividade económica mas **isentas de imposto - isenções simples ou incompletas** (operações internas enquadradas no art.º 9.º e algumas operações externas relacionadas com importações e regimes suspensivos)
  - **não decorrentes do exercício de uma atividade económica**

# Conceito de atividade económica [Art.º 23.º]

## ▪ Operações incluídas

- Produção, comercialização, prestação de serviços, atividades extrativas, agrícolas e profissões liberais
- Juros decorrentes de depósitos ou de aplicações em títulos
- Juros de obrigações
- Juros de concessão de crédito a participadas
- *Swaps* (desde que não sejam consideradas atividades acessórias)

## ▪ Operações excluídas

- Perceção de dividendos ou lucros de participações sociais
- Mais-valias resultantes da mera aquisição e alienação de participações sociais
- Rendimentos de aplicações em fundos de investimento
- Entradas de capital



# Método de dedução nas atividades mistas [Art.º 23.º]

## Método da afetação real

Aplicável ao IVA da aquisição de bens e serviços

- parcialmente afetos a operações **não decorrentes** de uma **atividade económica**
- afetos a operações decorrentes de uma **atividade económica** parte das quais não confere direito a dedução

## Método da percentagem de dedução ou do *pro-rata*

Aplicável ao IVA da aquisição de bens e serviços

- afetos a operações decorrentes de uma **atividade económica** parte das quais não confere direito a dedução

# Método da afetação real [Art.º 23.º, n.º 2]

- Fundamenta-se em critérios objetivos que medem **grau, proporção** ou **intensidade** da utilização de cada bem ou serviço na realização das operações - determinado bem a bem ou serviço a serviço - adaptados à situação concreta de cada sujeito passivo
- Exemplos de **critérios objetivos que medem**
  - Área ocupada
  - Número de elementos do pessoal afetos
  - Massa salarial
  - Horas-máquina
  - Horas-homem
- Pode admitir-se a utilização de
  - **chave de repartição** ou **critério objetivo comum** a um **conjunto de bens ou serviços** na condição de se fundamentar em razões objetivas e relevantes

# Método da percentagem de dedução ou *pro-rata*

## [Art.º 23.º, n.º 1, al. b)]

- A percentagem de dedução a aplicar ao IVA suportado em todas as aquisições (exceto as que são **excluídas** do direito à dedução – art.º 21.º) calcula-se da seguinte forma

$$\text{Pro-rata} = \frac{\text{Montante anual operações realizadas com direito dedução (IVA excluído)}}{\textit{idem} + \text{montante anual das operações realizadas sem direito à dedução}}$$

- São **excluídas** do cálculo [n.º 5]
  - Transmissão de bens do ativo fixo tangível utilizados na atividade da empresa
  - Operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório relativamente à atividade exercida
- O **quociente da fração** é arredondado para a centésima imediatamente superior [n.º 8]

# Regularização anual das deduções [Art.º 23.º, n.º 6]

- Desde o início de cada ano e durante esse período aplicam-se
  - **Critérios objetivos** ou **percentagem de dedução** provisórios que devem corresponder aos critérios objetivos ou percentagem de dedução definitivos do **ano anterior**
- No final do ano regulariza-se o IVA
  - **No caso de utilização do método da afetação real**  
pela diferença do imposto apurado entre a aplicação dos critérios objetivos provisórios e dos critérios objetivos definitivos
  - **No caso de utilização do método da percentagem de dedução**  
pela diferença entre o pro-rata provisório e o pro-rata definitivo

# REGIME DO IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)

## Leituras

Palma, 317-349

# Caraterísticas principais do regime

- **Âmbito de aplicação**
  - Transmissões de bens efetuadas entre os Estados membros da União Europeia
  - Exclui as prestações de serviços que seguem as regras do CIVA
- **Natureza transitória**
  - Criado para vigorar durante 4 anos - iniciado em 1993 resultante do Tratado de Maastricht que aboliu os controlos físicos nas fronteiras (mercado interno) entre os Estado membros
  - Substitui transitoriamente o princípio da **tributação na origem** pelo regime de **tributação no destino**
- **Regime especial**
  - As normas do RITI prevalecem sobre as do CIVA
  - Aplica-se o CIVA em tudo o que não se revelar contrário às normas do RITI

# Incidência objetiva [Art.º 1.º]

## Estão sujeitas a IVA

- **Aquisições intracomunitárias** de
  - Bens efetuadas no território nacional a título oneroso por um sujeito passivo quando o vendedor for também um sujeito passivo registado noutra E.M. (B2B)
  - Meios de transporte novos efetuadas no território nacional a título oneroso por um **sujeito passivo** ou um **particular** (B2B ou B2C)
  - Bens sujeitos a IEC efetuadas no território nacional por um sujeito passivo isento sem direito a dedução ou pelo Estado
- Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens
- Transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso por **qualquer pessoa** com destino a um adquirente noutra EM (B2B ou B2C)

[a *contrario sensu* as operações B2C com exceção dos meios de transporte novos são tributados na origem]

# Conceito de aquisição intracomunitária de bens [Art.º 3.º]

Obtenção do poder de dispor por forma correspondente ao exercício do **direito de propriedade**

- de um **bem móvel corpóreo**
- cuja **expedição ou transporte** para território nacional pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente **tenha tido início noutro Estado Membro**



# Incidência subjetiva [Art.ºs 2.º e 27.º]

- São **sujeitos passivos** de IVA pela **aquisição intracomunitária de bens**
  - Pessoas singulares ou coletivas que sejam sujeitos passivos para efeitos de IVA que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços
  - Estado e as demais pessoas coletivas de direito público
  - Particulares que efetuem aquisições de meios de transporte novos
  - Pessoas singulares que efetuem transmissões de meios de transporte novos com destino a qualquer adquirente noutra EM
- O imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens deve ser **liquidado pelo sujeito passivo na fatura emitida pelo vendedor** ou em documento interno emitido pelo próprio sujeito passivo (*reverse charge*)

# Localização [Art.º 8.º, n.ºs 1 e 2]

As aquisições intracomunitárias são **tributadas no território nacional** quando

- **Regra geral**

- o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente seja o território nacional

- **Cláusula de salvaguarda**

- o lugar de chegada da expedição ou transporte seja **o território de outro Estado Membro e**
  - 1.º O adquirente seja um sujeito passivo
  - 2.º Tenha utilizado o número fiscal para efetuar a aquisição
  - 3.º Não prove que a aquisição tenha sido sujeita a imposto no outro Estado Membro
- aplicando-se esta cláusula qualifica-se a operação como uma aquisição intracomunitária presumida

# Facto gerador e exigibilidade [Art.ºs 12.º e 13.º]

- **Facto gerador**

- Momento da colocação dos bens à disposição do adquirente

- **Exigibilidade**

- No 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido

- Na data da emissão da fatura do fornecedor, se esta for anterior

- Não há lugar à exigibilidade de imposto nos adiantamentos

# Isonções nas transmissões intracomunitárias de bens [Art.º 14.º]

**Estão isentas as transmissões de bens** efetuadas a partir do território nacional para outro E.M. cujo adquirente seja

- **Sujeito passivo** de imposto nesse E.M.
- Tenha utilizado o respetivo **número fiscal** para realizar a aquisição
- Aí se encontre abrangido por um **regime de tributação** das aquisições intracomunitárias (não pode ser isento)

# Valor tributável, taxas e direito à dedução [Art.ºs 17.º a 20.º]

Seguem genericamente as regras estabelecidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

# REGIME DE ISENÇÃO

# Regime de isenção [Art.º 53.º]

## Principais características

- Benefício de isenção incompleta ou simples – não liquida IVA e não deduz IVA
- O IVA perde a característica de neutralidade, torna-se um gasto do sujeito passivo e acaba por repercutir-se no consumidor final como imposto oculto embora suavizado por em teoria não incidir sobre a margem de comercialização
- Permite a renúncia ao regime e opção pelo regime normal ou pelo regime dos pequenos retalhistas – obriga a uma permanência no regime de opção por 5 anos
- Obrigações declarativas simplificadas

# Regime de isenção [Art.º 53.º]

## Condições de aplicação - cumulativas

- Não ter contabilidade organizada
- Não praticar operações de
  - Importação
  - Exportação
  - Atividades conexas
- Não efetuar transmissão de bens ou prestação de serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis
- Não ter atingido no ano civil anterior  $VN > € 10.000$  ou  $< € 12.500$  que se tributados preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas
- Na faturação emitida deve constar a menção **“IVA-regime de isenção”**



# OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS

# Obrigações principais

## ▪ De liquidação

- Na realização de operações ativas e por algumas operações passivas (*reverse charge*) [Art.ºs 7.º e 8.º]
- Obrigatoriedade de repercussão do imposto [Art.º 37.º]
  - > deve ser adicionado ao valor da fatura para efeitos da sua exigência aos adquirentes
  - > nas operações em que seja emitida uma fatura simplificada o imposto pode ser incluído no preço

## ▪ De pagamento

- IVA apurado pelo sujeito passivo [Art.º 27.º]
- IVA liquidado oficiosamente pela administração quando não for apresentada a declaração periódica – calculado com base nos elementos de que a AT disponha relativos ao sujeito passivo ou ao respetivo setor de atividade [Art.ºs 28.º e 88.º]

# Obrigações declarativas [Art.ºs 29.º e 30.º a 35.º]

- Declaração de
  - Início de atividade
  - Alterações
  - Cessação de atividade
- Declaração periódica (mensal ou trimestral)
- Declaração de informação contabilística e fiscal (anual)
- Mapa recapitulativo de (anual)
  - Clientes – sujeitos passivos com operações > 25.000
  - Fornecedores – sujeitos passivos com operações > 25.000
- Declaração recapitulativa das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos de outros EM e das transmissões intracomunitárias de bens [RITI, art.º 23.º, n.º 1, al. c)] (mensal ou trimestral)

# Declaração Periódica e Anexos [Art.º 41.º]

- **Meio de entrega**

- Por transmissão eletrónica de dados (no Portal das Finanças)

- **Prazos de entrega**

- Sujeitos passivos **com VN = ou > € 650.000**

até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações

- Sujeitos passivos com VN < € 650.000

até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações (podem optar pelo regime mensal)

# Declaração Recapitulativa [RITI - art.º 30.º]

- **Meio de entrega**

- Por transmissão eletrónica de dados

- **Prazos de entrega**

- Sujeitos passivos com **VN = ou > € 650.000**

até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações

- Sujeitos passivos com **VN < € 650.000**

- › se valor das operações = ou < 50.000 - até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações
- › Se valor das operações > 50.000 - até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações

# VIES – *VAT Information Exchange System*

- As operações intracomunitárias de bens são controladas por um sistema central europeu designado por **VIES (*VAT Information Exchange System*)**
- O sistema VIES recolhe os dados submetidos através da Declaração Recapitulativa pelos sujeitos passivos relativos às respetivas **transmissões de bens e prestações de serviços** intracomunitárias
- A Declaração Recapitulativa exige a comunicação de
  - Identificação do País de destino dos bens ou serviços
  - Número fiscal do adquirente
  - Valor da operação
  - Indicador do **tipo da operação**
    - Tipo 1: transmissão intracomunitária de bens
    - Tipo 4: operação triangular
    - Tipo 5: prestação de serviço

# Obrigações de faturação [Art.º 36.º n.ºs 1 a 5]

## ▪ Prazo de emissão

- Até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido
- Até ao 15.º dia do mês seguinte em prestações intracomunitárias de serviços tributáveis no território de outro E.M. (B2B)
- Na data do recebimento no caso
  - › de adiantamento
  - › em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido

- Nas devoluções podem ser substituídas por guias ou notas de devolução
- Devem ser processadas em duplicado (para cliente e fornecedor), datadas e numeradas sequencialmente
- Devem conter nomes/denominações, moradas, número fiscal, quantidades e descrição dos bens, preço, taxas, data de colocação à disposição ou da prestação do serviço

# Obrigações de faturação [Art.º 36.º n.ºs 1 a 5]

## ▪ Prazo de emissão

- Até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido
- Até ao 15.º dia do mês seguinte em prestações intracomunitárias de serviços tributáveis no território de outro E.M. (B2B)
- Na data do recebimento no caso de adiantamento ou em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido
- Até ao 5.º dia útil seguinte à data da devolução

## ▪ aspetos formais

- Devem ser processadas em duplicado (para cliente e fornecedor), datadas e numeradas sequencialmente
- Devem conter
  - > nomes/denominações, moradas, número fiscal, quantidades e descrição dos bens, preço, taxas, data de colocação à disposição ou da prestação do serviço
- Nas devoluções podem ser substituídas por guias ou notas de devolução



# Faturas simplificadas [Art.º 40.º]

A obrigação de emissão de fatura pode ser cumprida através de uma fatura simplificada nas seguintes condições

- **Nas transmissões de bens quando**
  - Sejam efetuadas por **retalhistas** ou **vendedores ambulantes**
  - Adquirente seja um **particular**
  - Valor fatura < € 1.000
- **Noutras transmissões de bens e prestações de serviços quando**
  - o montante da fatura não seja superior a € 100 - independente da qualidade do vendedor ou do adquirente
- Devem conter os mesmos elementos exigidos para a fatura, exceto
  - quando o adquirente for um particular (não sujeito passivo) em que o número fiscal apenas é exigido quando for solicitado

# Elementos da fatura [Art.º 36.º, n.º 5 e art.º 40.º, n.º 2]

Tinta Azul, SA – Rua do Beco, 14-1º 1000-199 Lisboa

NIPC: 590 880 990

Fatura n.º 1.000

ORIGINAL

Data: 31 de Março de 2014

Sociedade de Representações, Lda  
Largo de Camões, 20  
Castelo Branco  
NIPC: 550 550 100

CD	Descrição	QT	P.U.	% Desc.	Valor	IVA	
B7	Tinta de água azul	150	37,50	20%	4.500,00	23%	
<b>Observações:</b> os artigos adquiridos foram postos à disposição do adquirente nesta data					SUB-TOTAL S/IVA		4.500,00
					IVA		1.035,00
					TOTAL C/IVA		5.535,00

sKL9-Processado por programa certificado n.º 889/AT

# FIM DO BLOCO

[jpcanedo@iseg.ulisboa.pt](mailto:jpcanedo@iseg.ulisboa.pt)