

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º
- Assunto: Inversão do sujeito passivo – Serviços de construção civil – Sujeito passivo misto
- Processo: n.º 1719, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-03-18.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. O sujeito passivo requerente, encontrando-se registado em IVA como um sujeito passivo que pratica operações que conferem totalmente o direito à dedução do imposto, enquadrado no regime normal trimestral, vem expor e solicitar o seguinte:

1.1 Exerce várias actividades distintas, sendo uma delas isenta (prestação de serviços médicos e sanitários), onde não liquida imposto, e outras não isentas, designadamente locação de espaços a terceiros, cedência de materiais a empresas particulares de cuidados de saúde, etc., nas quais efectua a liquidação do imposto, nos respectivos termos legais.

1.2 Tem adjudicado várias obras a fornecedores, sendo a mais significativa a "remodelação e ampliação do serviço de urgência".

1.3 Tem conhecimento de que a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil não se aplica quando o adquirente dos mesmos é um sujeito passivo isento, designadamente ao abrigo do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), cabendo aos prestadores de serviços, neste caso, a liquidação do IVA nas respectivas facturas.

1.4 No registo informático da DGCI consta como um sujeito passivo que pratica operações sujeitas, com direito à dedução total do imposto, enquadrado no regime normal, com periodicidade trimestral.

1.5 O empreiteiro responsável pelos serviços referidos encontra-se a liquidar o IVA nas facturas que emite ao requerente, não aplicando a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil.

1.6 Uma vez que o requerente está a ponderar alterar o seu registo informático de IVA, no sentido de fazer constar do mesmo que é um sujeito passivo misto, uma vez que pratica operações que conferem o direito à dedução do imposto, em conjunto com outra que não confere esse direito, tem dúvidas acerca da possibilidade do empreiteiro continuar a liquidar o IVA nas facturas que emite à requerente, não aplicando, assim, a referida regra de inversão, dado que se trata de um adquirente que é uma entidade pública.

1.7 O requerente efectua, também, aquisições intracomunitárias de bens, nas quais tem vindo a liquidar o respectivo IVA, não procedendo, contudo, à sua dedução.

1.8 Tendo em consideração as dúvidas referidas, vem solicitar a presente informação vinculativa, no sentido do requerente continuar a respeitar e a cumprir as leis referidas.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

2. A alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), refere que são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) [pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades ...] que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em 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."

3. Nos termos do Ofício-Circulado n.º 30.101, de 2007-05-24, desta Direcção de Serviços, nomeadamente do ponto 1.2, "para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente:

- a) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;
- b) o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA."

4. Refere o ponto 1.6.2, alínea b) do mesmo Ofício-Circulado que não há lugar à inversão quando o adquirente é:

- b) sujeito passivo que pratica exclusivamente operações isentas que não se encontram previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA (vulgo sujeitos passivos abrangidos pelo artigo 9.º ou pelo artigo 53.º do Código) considerando-se, como tais, os que constem, nessa situação, no registo informático da DGCI, incluindo aqueles que se encontram com enquadramento pendente por força do n.º 4 do artigo 29.º do CIVA;

5. No caso de adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito e, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afectação real ou prorata), há lugar à inversão do sujeito passivo, conforme esclarece o ponto 1.6.3 do referido Ofício.

III - APRECIÇÃO

6. Tendo em atenção o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, bem assim como os esclarecimentos contidos no Ofício-Circulado n.º 30.101, constata-se que a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo nos

serviços de construção civil está dependente de dois factores: é necessário que esteja em causa a existência de serviços de construção civil e que o adquirente seja um sujeito passivo de IVA que pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do imposto.

7. Deste modo, constata-se que o empreiteiro responsável pelos referidos serviços de remodelação e ampliação do serviço de urgência, não se encontra a aplicar correctamente a regra de inversão em causa, ao proceder à liquidação do IVA nas facturas que emite ao requerente, uma vez que, encontrando-se reunidas ambas as condições, isto é, estando em causa serviços de construção civil e sendo o adquirente um sujeito passivo de IVA que consta nos registos informáticos da DGCI como um sujeito passivo do regime normal, não deveria liquidar o IVA, mas sim colocar naquelas facturas a expressão "IVA devido pelo adquirente", nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA.

8. Também se constata que o requerente, ao exercer simultaneamente actividades isentas e não isentas, consta nos registos informáticos da DGCI como sendo um sujeito passivo misto, que pratica operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, encontrando-se correcto aquele enquadramento.

9. Contudo, em virtude de ser um sujeito passivo misto, deve optar por um dos métodos a utilizar para o exercício do direito à dedução do imposto, conforme impõe o artigo 23.º do CIVA, isto é, quando adquire bens ou serviços que são utilizados na realização de ambos os tipos de operações, deve deduzir o imposto através do método da percentagem de dedução (prorata) ou do método da afectação real. Esta opção não se encontra evidenciada no referido registo informático, pelo que o requerente deve promover a sua alteração, no sentido de nele fazer constar a sua opção por um dos referidos métodos para o exercício do direito à dedução do imposto.

10. No caso de optar pela utilização do método da afectação real, e tratando-se de bens ou serviços que são utilizados em operações sujeitas a imposto e dele não isentas, o requerente pode efectuar a respectiva dedução do imposto atendendo unicamente às condições legalmente exigidas para esse efeito, e que constam dos artigos 19.º a 21.º do CIVA. Pelo contrário, quando os bens ou serviços são utilizados unicamente em operações isentas, não pode efectuar a dedução de qualquer imposto.

11. A qualidade de sujeito passivo misto não afecta, porém, a obrigação de ser aplicada a regra de inversão do sujeito passivo nos serviços de construção, uma vez que, conforme esclarece o ponto 1.6.3 do referido Ofício-Circulado n.º 30.101, esta regra de inversão aplica-se, também, aos sujeitos passivos mistos, em todos os serviços de construção que adquirem, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução (afectação real ou prorata).

12. No que se refere às aquisições intracomunitárias, e uma vez que o requerente é o sujeito passivo quando efectua aquelas operações, conforme disposto na alínea a) do n.º 1 do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI), deve proceder à liquidação e pagamento do imposto nos termos referidos nos artigos 19.º a 22.º do RITI.

13. A dedução daquele imposto deve obedecer ao disposto no n.º 1 do artigo 19.º do RITI, isto é, tratando-se de imposto que tenha incidido sobre bens

utilizados pelo requerente para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, e no caso de ter adoptado para o exercício do direito à dedução pelo método da afectação real, o sujeito passivo misto pode efectuar a dedução do imposto. Pelo contrário, se os bens forem utilizados pelo requerente para a realização de operações isentas de IVA, não pode efectuar a dedução do imposto que foi liquidado na respectiva aquisição intracomunitária.

IV - CONCLUSÃO

14. Pelo que ficou exposto, o requerente deve proceder à alteração do seu registo informático de IVA, no sentido de nele fazer constar a sua opção, para o exercício do direito à dedução do imposto, pela utilização de um dos métodos previstos no artigo 23º do CIVA, isto é, pelo método da percentagem de dedução (prorata) ou pelo método da afectação real.

15. Quanto à aplicação da regra de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, uma vez que é adquirente de serviços de construção referentes à "remodelação e ampliação do serviço de urgência", e também porque é um sujeito passivo misto, deve ser aplicada aquela regra de inversão. Para isso, as facturas emitidas pelo respectivo empreiteiro não devem conter a liquidação do imposto, devendo ser colocadas nas mesmas a expressão "IVA devido pelo adquirente", nos termos do nº 13 do artigo 36º do CIVA. O imposto deve ser autoliquidado pelo adquirente, ou seja, o requerente.

16. A dedução daquele imposto deve obedecer aos condicionalismos impostos pelo artigo 23º do CIVA, isto é, deve ser efectuada tendo em conta o método adoptado pelo sujeito passivo para o exercício do direito à dedução (afectação real ou prorata).

17. Nas aquisições intracomunitárias de bens, e dado tratar-se de um sujeito passivo enquadrado no regime normal de IVA, ainda que sujeito passivo misto, deve efectuar a liquidação do imposto nessas aquisições, procedendo à dedução do mesmo tendo em conta o destino e o método utilizado para o exercício do direito à dedução, isto é, no caso de ter adoptado para o exercício do direito à dedução pelo método da afectação real e tratando-se de imposto que tenha incidido sobre bens utilizados pelo requerente para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, pode efectuar a dedução do imposto, caso contrário, se os bens forem utilizados pelo requerente para a realização de operações isentas de IVA, não pode efectuar a dedução do imposto que foi liquidado na respectiva aquisição intracomunitária.