

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Regra de inversão - aquisição de serviços de construção civil - ajudas de custo
- Processo: 26643, com despacho de 2024-09-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2010.07.16, tendo iniciado a atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Instalação Elétrica" - CAE 43210, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. A Requerente quando efetua serviços a mais de 50km da sua sede e os seus funcionários necessitam de pernoitar fora da sua área de residência, atribui ajudas de custo para compensar os funcionários pelos gastos de alimentação e estadia.
 3. Nas faturas emitidas discrimina a componente das "ajudas de custo" pagas aos seus funcionários por conta das subempreitadas executadas, de forma a cumprir com o n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC (CIRC), em que, para não pagar tributações autónomas, tem de se faturar essas ajudas de custo ao cliente.
 4. Refere, ainda, que na prestação de serviços de Instalações elétricas a outras empresas aplica a regra de inversão do sujeito passivo, ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), ao valor global da operação.
 5. Nestes termos, vem a Requerente solicitar esclarecimento sobre como faturar essas ajudas de custo:
 - Emite uma fatura com uma linha para os serviços prestados de "Instalações Elétricas", na obra X, no período de X a X, onde é aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, e outra linha com as ajudas de custo com a mesma regra de inversão do sujeito passivo, ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ao valor global da operação; ou
 - Emite uma fatura com uma linha para os serviços prestados de "Instalações Elétricas", na obra X, no período de X a X, onde é aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, e outra linha com as ajudas de custo com IVA à taxa normal.
- Enquadramento em sede de IVA
6. De harmonia com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), são sujeitos passivos de imposto: "As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada".
 7. Assim, a referida regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando,

cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições:

- i) Se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil (englobando todo o conjunto de atos necessários à concretização de uma obra, independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos da Lei n.º 41/2015, de 3 de junho, que estabelece o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade da construção (revogando o Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro e Portaria n.º 19/2004, de 10 de janeiro);
- ii) O adquirente ser sujeito passivo de IVA, em território nacional e, aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

8. Sempre que determinada operação reúna as condições cumulativas referidas supra, é obrigatório observar o disposto alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (inversão do sujeito passivo), pelo que, cabe ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, devendo a fatura emitida pelo prestador do(s) serviço(s), nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão IVA autoliquidação.

9. No sentido de um melhor esclarecimento sobre a aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, foi emitido o ofício circulado n.º 30101/2007, de 24 de maio, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA), que se fez acompanhar, fazendo parte integrante deste, dos seguintes documentos: - ANEXO I, com lista exemplificativa (não exaustiva) de serviços aos quais se aplica a regra de inversão; - ANEXO II, com lista de serviços aos quais não se aplica a regra de inversão.

10. Ou seja, 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.

11. No caso concreto, estão reunidos os requisitos para a aplicação da referida regra de inversão, pelo que o IVA é devido pelo adquirente, devendo ser liquidado na própria fatura recebida do prestador ou, em caso de não recebimento da fatura e, subsistindo a obrigação de autoliquidação, deve esta processar-se em documento interno, enunciando o n.º 8 do artigo 19.º do CIVA que: "Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação".

12. Não obstante, refere a Requerente que, uma vez que efetua serviços a mais de 50km da sua sede e os seus funcionários necessitam de pernoitar fora da sua área de residência, atribui ajudas de custo para compensar os funcionários pelos gastos de alimentação e estadia.

13. Este custo é discriminado, de forma a cumprir com o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, em que, para não pagar tributações autónomas, tem de se faturar essas ajudas de custo ao cliente.

14. Desta forma, importa determinar se estas despesas de deslocação e alojamento pagos aos funcionários da Requerente, devidamente faturadas ao cliente, estão ou não abrangidas pela regra de inversão.

15. Dispõe o ponto 1.4 do ofício-circulado n.º 30101/2007:

"Sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador factura serviços de construção propriamente dita ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, (v.g. 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), bem como materiais ou outros bens, entende-se que o valor global de factura, independentemente de haver ou não discriminação dos

vários itens e da facturação ser conjunta ou separada, é abrangido pela regra de inversão de sujeito passivo.

Contudo, a facturação de serviços, ao prestador dos serviços de construção, tais como os indicados e que isoladamente não relevam do conceito de serviços de construção (v.g. 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) ou de mero fornecimento de materiais ou de outros bens, não é abrangida pelas normas de inversão, cabendo ao prestador dos referidos serviços ou ao transmitente dos bens a normal liquidação do IVA que se mostre devido".

16. No caso concreto, estão em causa despesas suportadas pela Requerente absolutamente necessárias à execução da obra, fazendo parte do valor tributável da operação.

17. Nestes termos, fazendo estas despesas parte do valor tributável, ao abrigo da doutrina administrativa consagrada no primeiro parágrafo do referido ponto 1.4 do ofício-circulado, considera-se que, ainda que aquelas estejam discriminadas na fatura, é aplicada a regra de inversão do sujeito passivo ao valor global da empreitada.

18. No que toca aos elementos que devem contar das faturas, importa realçar o disposto n.º 5 do artigo 36.º do CIVA:

"5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;
 - b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
 - c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
 - d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
 - e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
 - f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.
- No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável".

Conclusão:

19. O débito das despesas de deslocação e alojamento efetuadas pela Requerente tendo em vista a prestação de serviços de "Instalações elétricas", encontra-se abrangido pela regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, sejam aquelas discriminadas na fatura emitida ao seu cliente, ou não.