

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA |
Artigo: al. j) do n.º 1 do art.º 2.º |
Assunto: Inversão do sujeito passivo - Serviços de construção civil - Fabrico e fornecimento de tubos, com instalação dos mesmos na obra de construção da barragem e realização de testes aos tubos no final da obra. |
Processo: n.º 13051, por despacho de 2018-03-29, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação) |
Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

1. A requerente encontra-se enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral, e registada para o exercício da atividade principal de "PRODUÇÃO DE ELECTRICIDADE DE ORIGEM TÉRMICA", a que corresponde o CAE: 35112, e para a atividade secundária de "ACT.SERV. RELAC. COM A SILVICULTURA E EXPLORAÇÃO FLORESTAL", a que corresponde o CAE: 002400.

2. Vem expor e solicitar o seguinte:

- I. Em execução de uma obra de construção de uma barragem, o fornecedor **AA** forneceu os tubos;
- II. O fabrico e o fornecimento dos tubos foram feitos ao abrigo do regime normal de IVA;
- III. A montagem dos tubos foi feita ao abrigo do regime da inversão;
- IV. Na fase final da obra, este fornecedor deverá realizar os testes aos tubos;
- V. Pretende-se saber qual o regime de IVA a aplicar na emissão da fatura referente aos testes.

3. Dispõe a al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, que: *"São sujeitos passivos de imposto (...) As pessoas singulares ou colectivas (...) 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"*.

4. Desta forma a referida norma consagra uma inversão do mecanismo geral de funcionamento do IVA, passando o IVA a ser autoliquidado pelo cliente/adquirente, e não por quem presta o serviço, como é regra na generalidade das operações sujeitas a imposto, pelo que se denomina tal regra de regra da inversão do sujeito passivo de imposto, ou reverse charge.

5. Assim, para que se aplique a referida regra às operações, é necessário que a requerente, na qualidade de adquirente, reúna, cumulativamente, as seguintes condições:

- I. Seja entidade que, de modo independente e com carácter de habitualidade, exerça atividades de produção, comércio ou prestação de serviços [cfr. al. a)

do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, ex vie, al. j) do mesmo preceito];

II. Disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional [cfr. al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA];

III. Pratique operações que confirmem total ou parcialmente o direito à dedução;

IV. Seja adquirente de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

6. De acordo com os elementos fornecidos, foram efetuadas várias operações:

1. fabrico e fornecimento de tubos, operação à qual foi aplicada o regime geral do IVA;

2. instalação dos tubos na obra de construção da barragem, operação à qual se aplicou o regime de inversão do sujeito passivo;

3. no final da obra, a realização de testes aos tubos.

7. De acordo com o disposto no Of.º circular n.º 30101 de 24-05-2007 da DSIVA, a previsão da al. j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitada ou de subempreitada consagrados nos artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil (cfr. ponto 1.3. do Of.º circular n.º 30101 de 24-05-2007 da DSIVA).

8. Sendo a referência a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" meramente indicativa e não restritiva (cfr. ponto 1.3. do Of.º circular n.º 30101 de 24-05-2007 da DSIVA).

9. Dispõe, ainda, o mesmo ofício que se consideram serviços de construção civil, todos os que tenham por objeto a realização de uma obra, englobando todo o conjunto de atos necessários à sua execução.

10. Devendo entender-se como obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo (cfr. quarto parágrafo do ponto 1.3 do Of.º circular n.º 30101).

11. Importa ainda referir que a mera transmissão de bens não releva para efeitos de aplicação da regra da inversão, porquanto, conforme indica o ponto 1.5.1 o Of.º circular n.º 30101: "A mera transmissão de bens (sem instalação ou montagem por parte ou por conta de quem os forneceu) não releva para efeitos da regra da inversão."

12. No entanto, o mesmo não se verifica relativamente à transmissão de bens, com instalação ou montagem por parte do fornecedor, como se verifica no caso em apreço, pois conforme se indica no ponto 1.5.2 do já referido Of.º circular n.º 30101: "A entrega de bens, com montagem ou instalação na obra, considera-se abrangida pela regra da inversão, desde que se trate de entregas no âmbito de trabalhos contemplados pela Portaria 19/2004, de 10 de Janeiro,(1) independentemente do fornecedor ser ou não obrigado a possuir alvará ou título de registo nos termos do DL 12/2004, de 9 de Janeiro."

(1) A portaria 19/2004, de 10 de Janeiro foi revogada pela Lei n.º 41/2015,

de 3 de junho - REGIME JURÍDICO APLICÁVEL AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA CONSTRUÇÃO, encontrando-se os trabalhos em causa contemplados no referido diploma.

13. Importa ainda salientar que, conforme indica o ponto 1.5.3 do Of.º circular n.º 30101: "Excluem-se da regra da 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."

14. No caso concreto, o que se verifica é uma única operação que consiste no fornecimento de bens com instalação e montagem em que os bens ficam, inequivocamente, ligados materialmente ao imóvel, pelo que não restam dúvidas que se aplica a regra da inversão ao valor total da operação (fornecimento dos bens e sua instalação).

15. Mais, o fornecedor vinculou-se a fornecer e a instalar os tubos na obra, só se considerando os mesmos devidamente instalados caso funcionem devidamente, isto é, cumprindo o propósito da sua instalação. Assim, os testes são, por isso, uma parte essencial da prestação, uma vez que é através dos mesmos que se verifica o cumprimento da obrigação.

16. Pelo que, no caso em apreço, a toda a operação deve ser aplicada a regra da inversão a que se refere a alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA (ainda que a respetiva fatura discrimine os diversos itens) devendo o fornecedor emitir a(s) consequente(s) fatura(s) com a expressão "IVA - autoliquidação", conforme previsto no n.º 13 do art.º 36.º do CIVA.

17. No caso concreto, uma vez que foi emitida uma fatura a titular a transmissão dos tubos, a mesma considera-se inexata, uma vez que foi indevidamente aplicado o regime geral do IVA, pois o IVA não deveria ter sido liquidado. Neste caso, dispõe o n.º 3 do art.º 78.º do CIVA que: "a rectificação (...) é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos."

18. Havendo lugar a retificação, a fatura que titula tal operação deverá ser anulada por documento rectificativo de fatura, ou seja, nota de crédito, aplicando-se a esta as formalidades previstas no art.º 36.º do CIVA (ex vie art.º 78.º n.º 1 do CIVA) onde se inclui a referência à fatura a que respeita e as menções desta que são objeto de alterações. Deverá ser emitida simultaneamente nova fatura, nos termos do art.º 36.º do CIVA, contendo a expressão "IVA - autoliquidação", nos termos do n.º 13 do mesmo preceito.

19. O n.º 5 do art.º 78.º do CIVA dispõe que: *"a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução."*

20. Pelo que o fornecedor só poderá regularizar o imposto a seu favor quando tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação (cfr. n.º 5 do art.º 78.º do CIVA).