

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al j) do n.º 1 do art. 2.º

Assunto: Inversão do sujeito passivo – Fornecimento e montagem de um silo em aço que vai ficar fixo ao piso ou paredes/teto das instalações, ou seja, de fixação ao solo/parede/teto.

Processo: **nº 13714**, por despacho de 2018-06-15, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO COLOCADA

1. A requerente pretende realizar obras nas instalações de um cliente, referentes a melhorias na zona do embalamento, que consiste no fornecimento de silos em aço inox, de equipamentos para condução do cereal e de instalação de sensores de controlo dos mesmos.

2. Faz parte integrante o quadro elétrico de comando, o qual está agarrado ao silo, e do qual sai um cabo elétrico (ligação), para um quadro existente na empresa (não foi fornecido pela requerente), e que faz parte das instalações elétricas já existentes nas instalações do cliente.

3. Não há nenhuma operação que se traduza em abrir fossos, fazer maciços ou qualquer operação de construção civil, já que os silos são fixados ao piso, já existente, através de buchas e parafusos.

4. Como, por razão de segurança, o silo em aço tem de ficar fixo ao piso ou paredes/teto das instalações, os funcionários da requerente apenas fizeram furos com um berbequim, para neles meter os parafusos de fixação ao solo/parede/teto.

5. Conforme posição do cliente da requerente, a Autoridade Tributária (AT) tem uma visão muito alargada das operações que podem ser consideradas de construção civil, e porque, numa qualquer circular ou informação, constatou que os silos são construção civil, pretende que a requerente emita a fatura com inversão do IVA, por ter receio de pagar à requerente o IVA, e depois a AT lho exigir novamente.

6. É posição da requerente que absolutamente toda a obra é em aço e componentes elétricos, que fazem parte integrante da "peça", e que não realiza nenhuma operação de construção civil, pelo que entende que não se trata duma situação em que deverá haver lugar a inversão.

II - ELEMENTOS FACTUAIS

7. Tem a requerente como atividades, as correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "28992 - FABRICAÇÃO DE OUTRAS MÁQUINAS DIVERSAS PARA USO ESPECÍFICO, N.E." (Principal) e "28300 - FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS E DE TRATORES PARA A AGRICULTURA, PECUÁRIA E

SILVICULTURA" (Secundário 1).

8. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se a requerente enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando exclusivamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

9. Quanto ao cliente da requerente, trata-se da COOPERATIVA AGRÍCOLA CONCELHO, que exerce as atividades correspondentes aos CAE: "46211 - COMÉRCIO POR GROSSO DE ALIMENTOS PARA ANIMAIS" (Principal); "46750 - COMÉRCIO POR GROSSO DE PRODUTOS QUÍMICOS" (Secundário 1); "85591 - FORMAÇÃO PROFISSIONAL" (Secundário 2); "10612 - DESCASQUE, BRANQUEAMENTO E OUTROS TRATAMENTOS DO ARROZ" (Secundário 3) e "46214 - COMÉRCIO POR GROSSO DE CEREAIS, SEMENTES, LEGUMINOSAS, OLEAGINOSAS E OUTRAS MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS" (Secundário 4).

10. Em sede de IVA, encontra-se esta cooperativa enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando operações, com e sem direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

11. Estabelece a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), serem sujeitos passivos do imposto "(...) *as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços (...)*".

12. De harmonia com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do 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 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.*"

13. Assim, a referida regra de inversão do sujeito passivo aplica-se quando, cumulativamente, se verificarem 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 confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

14. 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, de 2007/05/24, 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.

15. Este ofício circulado encontra-se disponível no portal das finanças, no endereço eletrónico: www.portaldasfinancas.gov.pt.

16. Considerando os esclarecimentos constantes do ofício circulado supra, deve entender-se que:

i) A mera transmissão de bens, sem que lhe esteja associada qualquer prestação de serviços de instalação/montagem, por parte ou por conta de quem os forneceu, não se encontra abrangida pela alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA;

ii) A entrega de bens, com montagem/instalação na obra, considera-se abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desde que se trate de trabalhos abrangidos pela Lei n.º 41/2015, de 3 de junho (que revogou o anterior DL. n.º 12/2004, de 9/1);

iii) Os bens que, de forma inequívoca, sejam considerados bens móveis (ou amovíveis, em sentido lato), isto é, que não estejam ligados materialmente a bem imóvel, com caráter de permanência, encontram-se excluídos da regra da inversão do sujeito passivo, referida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

17. Sempre que determinada operação reúna as condições cumulativas referidas no n.º 13 da presente informação, bem como respeite os requisitos enunciados no número anterior, 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 (sem prejuízo do seu direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente nos termos dos seus artigos 19.º a 25.º), devendo a fatura emitida pelo fornecedor dos bens e/ou prestador do(s) serviço(s), nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão 'IVA-autoliquidação' (Vd. o citado ofício circulado n.º 30101/2007).

18. O IVA devido pelo adquirente deve 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".

19. Cabendo ao adquirente a obrigação de liquidação e pagamento do imposto, ao qual é imputável eventual responsabilidade contraordenacional, deve este esclarecer o prestador dos serviços contratado, quanto ao seu enquadramento em IVA, sem prejuízo de, em caso de dúvida, qualquer das partes solicitar informação à DSIVA, pelo que, deve o prestador de serviços confirmar o enquadramento do(s) seu(s) cliente(s), sob pena de eventual liquidação indevida do imposto.

20. De acordo com o ponto 1.4. do ofício-circulado n.º 30101, sempre que, no âmbito de uma obra, o prestador fatura serviços de construção civil, ou quaisquer outros com ela relacionados e necessários à sua realização, entende-se que o valor global da fatura, independentemente de haver ou não

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

21. Nestes termos, e tendo por base o caso em apreço, a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo à montagem de quaisquer equipamentos em imóveis industriais (como é o caso de silos em aço inox, de equipamentos para condução do cereal e de instalação de sensores de controlo dos mesmos), está dependente do facto de os mesmos ficarem, ou não, ligados materialmente aos imóveis com carácter de permanência, através do recurso a serviços de construção civil.

22. Em caso afirmativo, essa montagem dos equipamentos fica abrangida pela regra de inversão em questão, desde que o adquirente seja sujeito passivo de IVA estabelecido em Portugal, que aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA (o que sucede com o presente adquirente).

23. Caso contrário, isto é, se os referidos equipamentos não ficarem ligados materialmente aos imóveis industriais com carácter de permanência, através de recurso a quaisquer serviços de construção civil, não deve ser aplicada a regra de inversão em apreço àquelas montagens de equipamentos industriais.

24. A este propósito, importa referir alguns aspetos da Lei n.º 41/2015, relativamente ao que aí se considera serviços de construção civil, e bem assim acerca do respetivo Anexo I, onde consta a "Descrição das categorias e subcategorias de obras e trabalhos e respetivas qualificações profissionais mínimas exigidas para a execução de empreitadas de obras públicas", a que se refere o seu n.º 2 do artigo 6.º.

25. Assim, nos termos do artigo 3.º, "para efeitos da presente lei, entende-se por":

- "«Atividade da construção» a atividade que tem por objeto a realização de obras, englobando todo o conjunto de atos que sejam necessários à sua concretização";
- "«Obra» a atividade e o resultado de trabalhos de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reabilitação, reparação, restauro, conservação e demolição de bens imóveis";
- "«Categorias» os diversos tipos de obra e trabalhos especializados compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas";
- "«Subcategorias» as obras ou trabalhos especializados em que se dividem as categorias, compreendidos nas habilitações dos empreiteiros de obras públicas".

26. Acerca do Anexo I da Lei n.º 41/2015, e tendo por base o caso em apreço, importa relevar que lá consta a categoria "1.ª - Edifícios e património construído", que por sua vez abarca várias subcategorias, onde se incluem: "7.ª - Trabalhos em perfis não estruturais" e "9.ª - Instalações sem qualificação específica". Consta também a categoria "4.ª - Instalações elétricas e mecânicas", que inclui a subcategoria "19.ª - Outras instalações mecânicas e eletromecânicas".

27. Assim, podemos concluir que os trabalhos descritos pelo requerente se consideram serviços de construção civil, por serem passíveis de enquadramento nos conceitos referidos do artigo 3.º da Lei n.º 41/2015, e

bem assim em algumas das subcategorias do Anexo I desta disposição legal.

28. Posto isto, no presente caso, a aplicação da regra de inversão do sujeito passivo, está apenas dependente de os equipamentos descritos pela requerente, ficarem, ou não, materialmente ligados ao imóvel industrial em causa, com carácter de permanência, sendo que, em caso afirmativo, aplica-se a referida regra de inversão.

IV - CONCLUSÃO

29. No caso em apreço, a instalação/montagem dos equipamentos considera-se um serviço de construção civil, sendo que, caso estes equipamentos fiquem materialmente ligados ao imóvel industrial em causa, com carácter de permanência, deve ser aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

30. Caso se aplique a regra de inversão, a requerente deve emitir a respetiva fatura sem IVA, com a expressão 'IVA - autoliquidação' (cf. n.º 13 do artigo 36.º do CIVA), e o seu valor deverá ser colocado no campo 8 da respetiva declaração periódica de IVA.

31. Na eventualidade de a requerente emitir faturas com IVA liquidado, as quais devem, por aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ser emitidas sem liquidação de IVA [cabendo aos adquirentes proceder à respetiva liquidação (e dedução)], ficam os clientes da requerente impossibilitados de exercer o direito à dedução do IVA contido nestas faturas (cf. n.º 8 do artigo 19.º do CIVA).