

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al j) do n.º 1 do art. 2.º

Assunto: Inversão do sujeito passivo – Serviços de construção civil - Construção, instalação, realização de testes e colocação em funcionamento, de uma central solar fotovoltaica, localizada em território nacional.

Processo: **nº 14011**, por despacho de 2018-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

I - QUESTÃO COLOCADA

Descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende

1. A requerente é uma sucursal de uma sociedade com sede em país terceiro, especializada, entre outras, na construção de centrais elétricas fotovoltaicas.

2. Em 2017/10/13, a requerente celebrou com a sociedade portuguesa **LL, SA**, um contrato de empreitada, que visa a conceção, construção, instalação, realização de testes e colocação em funcionamento, de uma central solar fotovoltaica, a ser implantada em terreno pertencente a esta última sociedade, localizado em território nacional.

3. Pretende-se que a futura central venha a ser o maior parque solar da Europa, sem tarifa subsidiada, com uma capacidade instalada de 220 megawatts, pretendendo converter energia solar em energia elétrica, com a subsequente transmissão desta energia para a rede de distribuição nacional operada pela **XXX, SA**.

4. A referida conversão de energia solar em elétrica, será por via de equipamentos, tais como painéis solares, componentes de ligação à rede e todos os sistemas de comando, de controlo e de comunicação de dados, dentro dos limites do local da obra.

5. Por forma a cumprir os requisitos para a prossecução do contrato de empreitada em causa, a requerente obteve o registo (concluído em ---), para o exercício da atividade de obras particulares, junto do Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção (IMPIC, I.P.).

6. Posteriormente, em 2018/04/20, a requerente celebrou um contrato de subempreitada "chave-na-mão" com a **S,SA**, nos termos do qual esta última se obriga a instalar uma subestação elétrica de alta voltagem, que se destina a controlar e transferir a energia gerada pelos painéis solares, efetuando a ligação à rede nacional gerida pela **XXX, SA**, conforme antes referido.

7. O projeto contempla, por parte da **S,SA** o fornecimento, montagem e ensaios do equipamento elétrico, todas as infraestruturas necessárias ao bom funcionamento da subestação, e trabalhos de construção eletromecânica e de engenharia civil. Para o efeito, a **S,SA** terá que realizar as seguintes tarefas (entre outras): limpeza do terreno, remoção de camada de terreno agrícola (40 cm), construção de aterro, trabalhos de escavação para instalação de

sistema elétrico subterrâneo e de fundações, construção de vias de circulação no interior da subestação, instalação de sistema de drenagem subterrâneo de águas, instalação de cercas e construção do edifício de comando da subestação propriamente dito.

8. O referido edifício, a ser construído em betão armado, deverá ser dotado de um sistema de deteção de incêndios e será composto por diversas divisões, cada uma com a sua função: sala do equipamento elétrico de baixa tensão, sala do equipamento de média tensão, casa de banho e sala de arrumos. Por baixo das referidas salas será construída uma caleira técnica para passagem de cabos elétricos. Com exceção da sala de arrumos, todas as divisões serão ventiladas com recurso a aparelhos de ar condicionado.

9. Foi estabelecido para o contrato em questão um preço total de€, desagregado em€ para o equipamento elétrico, e de€ para a mão-de-obra e instalação. Refira-se que os equipamentos a instalar serão partes integrantes do imóvel a construir, tendo natureza imobiliária.

10. Face ao exposto, vem a requerente solicitar informação, relativa ao enquadramento do referido contrato de empreitada, celebrado com a **S,SA**, relativamente à regra de inversão do sujeito passivo de IVA, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

11. Refira-se que a requerente remeteu posteriormente este contrato de empreitada, em consequência de solicitação de elementos adicionais, requerida por esta Direção de Serviços.

Proposta de enquadramento tributário

12. A requerente considera que a faturação da **S,SA**, consequente da construção e entrega em estado de funcionamento de uma subestação elétrica de alta voltagem, nos termos do referido contrato de subempreitada, o qual contempla um preço total de € (que inclui € para o equipamento elétrico e € para a mão-de-obra e instalação), se encontra abrangida pela regra de inversão do sujeito passivo de IVA, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

II - ELEMENTOS FACTUAIS

13. A requerente exerce a atividade correspondente ao Código de Atividade Económica (CAE) "42990 - CONSTRUÇÃO DE OUTRAS OBRAS DE ENGENHARIA CIVIL, N.E.", e encontra-se 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.

14. Relativamente à **S,SA**, NIF, exerce as atividades correspondentes aos CAE: "27110 - FABRICAÇÃO DE MOTORES, GERADORES E TRANSFORMADORES ELÉTRICOS" (Principal) e "27900 - FABRICAÇÃO DE OUTRO EQUIPAMENTO ELÉTRICO" (Secundário 1). Em sede de IVA, encontra-se 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.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

15. 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 colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços (...)".

16. 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 colectivas 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."

17. 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 a 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.

18. 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.

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

20. 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;

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 carácter 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.

21. Sempre que determinada operação reúna as condições cumulativas referidas no n.º 17 da presente informação, bem como respeite os requisitos enunciados no número anterior, é obrigatório observar o disposto na 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 26.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).

22. 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".

23. 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.

24. A este propósito, importa referir alguns aspetos da Lei n.º 41/2015, relativamente ao que aí se considera serviços de construção civil. Nos termos do respetivo 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".

25. Importa acrescentar, relativamente ao Anexo I da Lei n.º 41/2015, 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, que lá consta a categoria "4.ª - Instalações elétricas e mecânicas", que por sua vez abarca várias subcategorias, onde se incluem: "5.ª — Redes e instalações elétricas de tensão de serviço acima de 30 kV." e "7.ª - Instalações de produção de energia elétrica acima de 30 kV."

26. Sendo que, conforme parágrafo 45 da Proposta de enquadramento tributário da requerente, as categorias e subcategorias de obras e trabalhos, referidas no parágrafo anterior, são precisamente o tipo de equipamentos que será incluído na obra a realizar pela **S,SA**.

27. Posto isto, e considerando tudo o que foi mencionado na presente informação, aplica-se a inversão do sujeito passivo, a toda a faturação emitida pela sociedade **S,SA** à requerente, que seja consequente da construção e entrega em estado de funcionamento de uma subestação elétrica de alta voltagem, nos termos do respetivo contrato de subempreitada, o qual contempla um preço total de € (que inclui € para o equipamento elétrico e € para a mão-de-obra e instalação).

28. Assim, a **S,SA** deve emitir as respetivas faturas sem IVA, com a expressão 'IVA - autoliquidação' (cf. n.º 13 do artigo 36.º do CIVA). Por sua vez, a requerente, deve assinalar com X em "SIM" no Subquadro inicial do Quadro 06 da declaração periódica correspondente, inscrevendo nos campos 3 e 4 os montantes referentes à base tributável e imposto autoliquidado. Deve, ainda, inscrever o valor correspondente à base tributável no campo 102 do Quadro 06-A da mesma declaração.

29. Na eventualidade de a **S,SA** 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 à requerente proceder à respetiva liquidação (e dedução)], fica a requerente impossibilitada de exercer o direito à dedução do IVA contido nestas faturas (cf. n.º 8 do artigo 19.º do CIVA).

IV - CONCLUSÃO

30. Aplica-se a inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, a toda a faturação emitida pela sociedade **S,SA** à requerente, que seja consequente da construção e entrega em estado de funcionamento de uma subestação elétrica de alta voltagem, nos termos do respetivo contrato de subempreitada, o qual contempla um preço total de € (que inclui € para o equipamento elétrico e € para a mão-de-obra e instalação).

31. A **S,SA** deve emitir as respetivas faturas sem liquidação de IVA, com a menção 'IVA - autoliquidação'. Por sua vez, a requerente, deve assinalar com X em "SIM" no Subquadro inicial do Quadro 06 da declaração periódica correspondente, inscrevendo nos campos 3 e 4 os montantes referentes à base tributável e imposto autoliquidado. Deve, ainda, inscrever o valor correspondente à base tributável no campo 102 do Quadro 06-A da mesma declaração.

32. Na eventualidade de a **S,SA** 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 à requerente proceder à respetiva liquidação (e dedução)], fica a requerente impossibilitada de exercer o direito à dedução do IVA contido nestas faturas (cf. n.º 8 do artigo 19.º do CIVA).