



APOTEC

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE
TÉCNICOS DE CONTABILIDADE
Instituição de Utilidade Pública

Desde 1977 a formar profissionais

FORMAÇÃO PROFISSIONAL CERTIFICADA

IVA – REGIMES ESPECIAIS

Ana Berga/ Formadora, consultora, ex-técnica da AT



IVA - Regimes da Margem



REGIME ESPECIAL DOS BENS EM SEGUNDA MÃO, OBJETOS DE ARTE, DE COLEÇÃO E ANTIGUIDADES

- **As transmissões dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades podem suceder-se no tempo, originando duplas tributações, quando sejam adquiridos a particulares, a sujeitos passivos isentos ou a outras pessoas não sujeitas a IVA, reentrando no circuito comercial normal.**
- **Daí que, nestes casos, a base tributável seja constituída pela diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra.**

- **O sistema de liquidação do imposto sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra, regulado pelo Regime Especial de Tributação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, pode coexistir com o sistema de liquidação do imposto sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente ou de um terceiro, referido no n.º 1 do art. 16.º do CIVA.**
- **Os sujeitos passivos que comercializem os bens em epígrafe podem optar, em relação a certas transmissões, pelo regime geral do IVA ou pelo regime especial de tributação da margem.**

- **De acordo com o disposto no artigo 7.º do Regime Especial de Tributação acabado de mencionar, a opção antes mencionada será efetivada caso a caso e no momento da exigibilidade do imposto, tal como este se encontra definido pelos artigos 7.º e 8.º do CIVA.**

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades, que adquiriram esses bens a



O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

um sujeito passivo que isentou a venda ao abrigo do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

**um sujeito passivo
que alienou um bem
de investimento,
isentando a venda ao
abrigo do artigo 53.º
do CIVA**

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objetos de coleção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

**um sujeito passivo
revendedor, em
relação a bens cuja
venda foi também
abrangida pelo
regime de
tributação da
margem.**

- **Abolidas as fronteiras no interior da União Europeia, as aquisições acabadas de indicar (e nas condições referidas) tanto podem ter sido efetuadas pelos revendedores no interior do país como em outro Estado membro.**
- **Neste último caso, ou não são aquisições intracomunitárias, pelo facto de o vendedor não ter a qualidade de sujeito passivo, ou, ainda que o sejam, poderão não estar sujeitas a IVA nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do Regime Especial de Tributação.**

- **A base tributável é a margem bruta, isto é, a diferença entre o preço de venda e o preço de compra, diminuída do montante do próprio IVA**

$$\text{Margem líquida} = \text{Margem bruta} \times 100 / (100 + \text{taxa})$$

- **O apuramento do imposto devido é efetuado individualmente em relação a cada bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda afetar o valor tributável de outras transmissões.**

- **Relativamente aos bens em segunda mão uma questão muito importante se levanta, que consiste em definir, com a devida precisão, o conceito de bens em segunda mão, estabelecido no art. 2.º:**

“Os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objetos de arte, de coleção, das antiguidades, das pedras preciosas e metais preciosos, não se entendendo como tais as moedas ou artefatos daqueles materiais”.

- **Face ao conceito anteriormente definido de bens em segunda mão, incluiríamos, certamente, nele os bens de investimento! Contudo, estes não têm qualquer enquadramento no Regime Especial de Tributação em análise.**
- **Em termos correntes, poderemos afirmar que bens em segunda mão são os bens móveis usados, adquiridos por um sujeito passivo com destino a revenda.**

- **Estarão, por conseguinte, em causa bens pertencentes à classe de Inventários e nunca bens de investimento.**
- **Dito de outra forma, em nenhuma circunstância pode ser invocado, na alienação de um bem de investimento, o regime especial de tributação dos bens em segunda mão.**

TRANSMISSÃO DE BENS EM SEGUNDA MÃO

- **Em quaisquer casos, o imposto que tenha onerado as reparações, a manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao regime especial de tributação da margem já é dedutível, nos termos gerais do Código do IVA.**

- **Uma outra situação que interessará analisar é a que tem a ver com a possibilidade de um revendedor de bens em segunda mão adquirir os bens a outro revendedor, que utilizou na sua venda o regime especial de tributação.**
- **Em tal hipótese, e face ao disposto no n.º 3 do artigo 5.º do Regime Especial de Tributação, o imposto que seja liquidado unicamente sobre a margem não é dedutível pelo adquirente, ainda que este destine esses bens à sua atividade tributada.**

- **Aliás, não tem o adquirente qualquer possibilidade de o calcular, uma vez que os revendedores, quando apliquem o regime especial de tributação da margem, não podem discriminar o imposto devido.**
- **Com vista a permitir o controlo das operações sujeitas a este regime especial, está estabelecida a obrigatoriedade da sua escrituração em registo especial. Desse registo não farão, contudo, parte os bens relativamente aos quais o revendedor opte pela aplicação do regime normal.**

AQUISIÇÃO DE BENS EM SEGUNDA MÃO NO MERCADO COMUNITÁRIO

- **Após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, deixaram de estar sujeitas a tributação no mercado nacional as aquisições intracomunitárias dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades:**
 - **quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor no Estado membro de expedição ou transporte dos bens**
 - **e tiver aí aplicado o IVA de harmonia com o regime especial de tributação da margem vigente no respetivo país.**

- **Continuam, no entanto, sujeitas a IVA no território nacional as aquisições dos referidos bens, quando o vendedor for um sujeito passivo que não tenha, no respetivo país, aplicado o mencionado regime especial de tributação da margem.**
- **Por outro lado, continuam a não estar sujeitas a tributação as aquisições efetuadas noutros Estados membros, quando o vendedor for um particular.**

- **A posterior venda de tais bens no território nacional, quando efetuada por um revendedor nacional, constitui, como não podia deixar de ser, uma operação sujeita a IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do respetivo Código, cabendo ao revendedor, quando atue nessa qualidade, proceder à liquidação do correspondente imposto, independentemente da qualidade da entidade a quem tenha adquirido os referidos bens.**

- **Tal como já anteriormente foi referido, na determinação do valor tributável da transmissão efetuada no território nacional, só poderão aplicar o método da margem os sujeitos passivos revendedores que tenham adquirido os bens usados no interior da União Europeia, em qualquer das condições previstas no n.º 1 do art. 3.º do Regime Especial, ou seja:**

- **a uma pessoa que não seja sujeito passivo do imposto;**
- **a um sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha beneficiado de isenção ao abrigo de disposição legal, vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão, idêntica ao disposto no n.º 32 do art. 9.º ou no art. 53.º do CIVA;**
- **a um sujeito passivo revendedor, desde que à transmissão feita por este tenha sido aplicado o regime especial de tributação da margem vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão.**

- **A determinação do valor tributável nos termos gerais do CIVA é obrigatória para os sujeitos passivos que não sejam revendedores e para aqueles sujeitos passivos que, sendo revendedores, não tenham adquirido as viaturas numa das condições elencadas no n.º 1 do art. 3.º do Regime Especial.**

- **Mesmo que se verifique uma qualquer das situações acabadas de indicar, os sujeitos passivos revendedores poderão, na transmissão dos bens usados no território nacional, optar, caso a caso, pela determinação do valor tributável nos termos gerais do CIVA, liquidando o imposto com base no preço de venda.**

REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELA MARGEM

- **Vejamos, agora, as várias hipóteses possíveis na transmissão de bens em segunda mão:**

O bem é adquirido no território nacional e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Revendedor nacional que fez constar da fatura “Regime margem lucro-Bens em 2ª mão”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da fatura “Isento – n.º 32 do art. 9.º”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da fatura “IVA – Regime de Isenção”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral

O bem é adquirido no território nacional e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Entidade nacional sem a qualidade de sujeito passivo ou um particular	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional (revendedor ou não) que aplicou o regime normal, liquidando IVA na venda	Regime Normal, com liquidação de IVA sobre o preço total de venda

O bem é adquirido noutra EM da UE e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Revendedor de outra EM que fez constar da fatura uma expressão equivalente a “Regime margem lucro-Bens em 2ª mão”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outra EM que fez constar da fatura expressão equivalente a “Isento – n.º 32 do art. 9.º”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da fatura expressão equivalente a “IVA – Regime de Isenção”	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral

O bem é adquirido noutra EM da UE e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Entidade de outra EM sem a qualidade de sujeito passivo ou um particular	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outra EM (revendedor ou não) que aplicou o regime normal, isentando de IVA a respetiva venda	Regime Normal, com liquidação de IVA sobre o preço total de venda

IVA NAS AGÊNCIAS DE VIAGENS



- Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho
 - Consagra o regime especial do IVA aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos relativamente às operações em que actuem em nome próprio perante o cliente e façam recurso, para a realização dessas mesmas operações, à transmissão de bens ou à prestação de serviços efectuadas por terceiros
 - Corresponde, nas suas linhas gerais, ao disposto no artigo 26.º da 6.ª Directiva da CEE

- Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho
 - Resume-se essencialmente na substituição do método do «crédito do imposto» pelo método da «base de base» no cálculo da dívida tributária
 - Queixa apresentada pela Comissão Europeia no Tribunal de Justiça da União Europeia contra Portugal, pela aplicação incorrecta das regras europeias relativas ao IVA no caso das agências de viagens

- **Âmbito de aplicação do regime especial**

- Condições necessárias

- Para garantir a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 221/85, terão de estar reunidas três condições, a saber:
 - i. O prestador de serviços tenha sede ou estabelecimento estável em território nacional;
 - ii. Recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou à prestação de serviços de terceiros (ou seja, as agências têm de ser, na prática, meros intermediários);
 - iii. E actue em nome próprio perante os clientes (ou seja, a agência proceda à emissão da factura directamente aos clientes, suportando os custos através do débito do fornecedor)

- Âmbito de aplicação do regime especial

- Algumas considerações

- Note-se que o Decreto-Lei n.º 221/85 se aplica a operações (condição objectiva), não sendo factor decisor se quem o aplica é ou não uma agência de viagens (condição subjectiva), conforme adiante se exporá
 - O regime especial de IVA não se aplica às prestações de serviços efectuadas *“em nome e por conta do cliente, as quais serão submetidas à disciplina geral do IVA”* (artigo 8.º do mencionado Decreto-Lei)

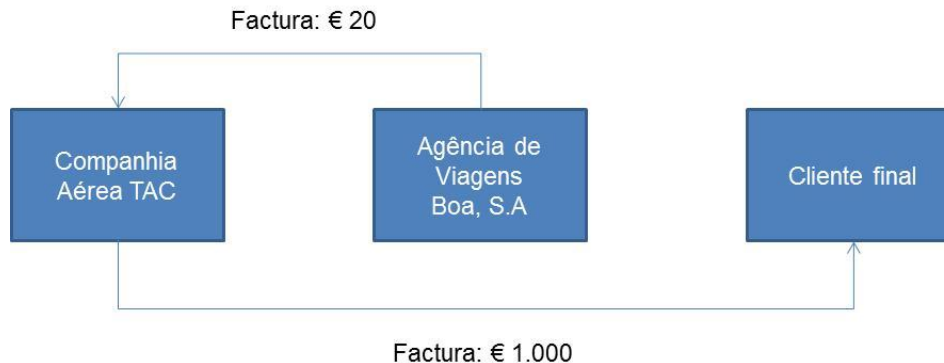
- **Âmbito de aplicação do regime especial**
 - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
 - Ofício-Circulado n.º 92 336, de 8 de Maio de 1991 (ponto 1)
 - Considera-se que uma agência de viagens actua em nome próprio quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência que factura em nome próprio as prestações necessárias. Por sua vez, é a ela que os terceiros facturam os serviços intermediários

- **Âmbito de aplicação do regime especial**
 - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
 - Exemplo de actuação em nome próprio:
 - A agência de viagens Boa, S.A. vendeu a um seu cliente uma passagem aérea da TAC. Suportou um custo de € 1 000, tendo a factura sido emitida pela TAC em nome da Boa, S.A.. Por sua vez, a Boa, S.A. facturou ao seu cliente € 1 020.



- **Âmbito de aplicação do regime especial**
 - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
 - *“Considera-se que uma agência não actua «em nome próprio», mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro factura os serviços em nome do cliente (utilizador final dos serviços)”*
(ponto 1.2 do
Ofício-Circulado n.º 92 336)

- **Âmbito de aplicação do regime especial**
 - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
 - Exemplo de actuação em nome e por conta do cliente:
 - Suponhamos que a TAC factura ao cliente final € 1 020, limitando-se a Agência de Viagens Boa, S.A. a facturar à TAC os seus serviços (i.e., € 20)



- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Actuação em nome próprio vs. actuação em nome e por conta de terceiros
 - Actuação em nome e por conta do cliente:
 - Deverá registar-se os documentos em conta de terceiros apropriada, tal como vem referido na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA
 - O montante facturado directamente da Companhia Aérea não deve integrar os rendimentos nem os gastos da agência de viagens, devendo ser registado em contas de terceiros

- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Remuneração através de comissão
 - Caso a remuneração das agências de viagens seja considerada uma comissão, não estará a mesma sujeita ao regime do Decreto-Lei n.º 221/85, mas sim ao Código do IVA
 - Para que tal aconteça é necessário que a empresa esteja apta a fornecer provas evidentes de que a importância recebida do cliente se destina a pagar o fornecimento de um serviço por um terceiro

- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Remuneração através de comissão
 - Deverá considerar-se integrados no regime do Decreto-Lei nº 221/85 todos os casos em que o pagamento do cliente excede a importância ilíquida constante de factura do fornecedor dos serviços

- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Remuneração através de comissão
 - Poderá, em qualquer caso, dispensar-se a aplicação do regime do Decreto-Lei n.º 221/85, considerando que a agência actua em nome do cliente nos seguintes casos:
 - “a) A importância ilíquida constante da factura do fornecedor é igual ao montante exigido pela agência ao cliente, cujo nome vem mencionado na mesma factura;
 - b) A importância ilíquida constante da factura do fornecedor é igual ao montante exigido pela agência ao cliente, estando o número dessa factura anotado na nota de venda ao balcão e o número dessa nota anotado na factura.”

- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Relevância da natureza das operações em detrimento da qualidade do sujeito passivo
 - Despacho no Processo T120 2005407, de 10-11-06: *“é entendimento destes Serviços que o regime do Decreto-Lei n.º 221/85 é aplicável em todas as prestações de serviços efectuadas por outros operadores desde que verificadas as condições estabelecidas no art.º 1.º, dado que se dá relevância à natureza das prestações de serviços e não à entidade que presta tais serviços”*.

- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Relevância da natureza das operações em detrimento da qualidade do sujeito passivo
 - Assim, este regime pode ser aplicável por entidades que, apesar de não serem agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos, pratiquem as operações previstas no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85, cumpridos os demais requisitos aí exigidos

- **Âmbito de aplicação do regime especial**
 - Operações realizadas por terceiros fora da UE
 - Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a terceiros forem efectuadas por estes fora da UE, a prestação de serviços da agência é assimilada a uma actividade de intermediário (*cf.* n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85)
 - Deste modo, a operação estará isenta de IVA, por força da alínea s) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA

- Âmbito de aplicação do regime especial
 - Operações realizadas por terceiros fora da UE
 - Importa ainda referir que, nos termos do n.º 4 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85, se as operações forem efectuadas na UE e fora dela, só é considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens referente às operações realizadas fora da UE (faremos referência a este aspecto mais à frente)

- Operações abrangidas
 - Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 221/85:
 - *“De acordo ainda com as normas comunitárias, o imposto cobrado ao utente, no país da sede ou estabelecimento estável da agência, incide apenas sobre a «margem bruta» da mesma, já que os serviços que constituem o «pacote turístico» são tributados, nos termos gerais, nos países onde se efectuem, em resultado da aplicação das regras normais de localização das prestações de serviços”*

- Operações abrangidas

- Pacote turístico:

- Este conceito não vem referido, nem tão-pouco definido, no articulado do Decreto-Lei n.º 221/85, mas apenas no Ofício-Circulado n.º 92 936, de 8 de Maio de 1991

- O ponto 2 do Ofício-Circulado n.º 92 336 é dedicado exactamente à definição de “pacote turístico”, o qual diz:

“2.1 Está-se na presença de um «pacote turístico» sempre que uma agência de viagens actue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efectuadas por terceiros, situação em que o imposto (IVA) deverá ser calculado de acordo com o preceituado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 221/85.”

- Operações abrangidas
 - Pacote turístico:
 - Assim, os pacotes turísticos constituem, no fundo, o objecto do regime previsto no Decreto-Lei n.º 221/85

- Operações abrangidas

- Comissão a pagar ao revendedor

“2.2 Sempre que uma agência de viagens e turismo organize um «pacote turístico» deverá considerar para o cálculo do custo do mesmo, para além das despesas relativas a transportes, alojamento e alimentação, entre outras, também a comissão com o respectivo imposto (IVA) que irá pagar ao revendedor.

Relativamente à comissão que o organizador do «pacote turístico» irá pagar ao revendedor, duas hipóteses se podem colocar:

- É conhecida a comissão no momento do cálculo do custo do «pacote turístico».*
- Não é conhecida a comissão no momento do cálculo do custo do «pacote turístico».*

- Operações abrangidas

- Comissão a pagar ao revendedor

No primeiro caso deverá fazer parte do custo do «pacote turístico», de acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho.

No segundo caso não deverá fazer parte do custo do «pacote turístico», na medida em que se desconhece o seu valor”.

- Operações abrangidas
 - Em suma, as operações de agências de viagens abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 221/85 poderão designar-se por “pacotes turísticos”, integrando o seu custo, designadamente, as seguintes despesas:
 - Transportes;
 - Alojamento;
 - Alimentação; e
 - Comissão com o respectivo imposto (IVA) a pagar ao revendedor, desde que a comissão seja conhecida no momento do cálculo do custo do pacote

- Operações abrangidas
 - Número/natureza de operações que devem integrar os serviços prestados para que possam ser considerados “pacotes turísticos”
 - Entendemos que uma viagem vendida isoladamente pode ser considerada um “pacote turístico”
 - Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 12 de Novembro de 1992 (Van Ginkel) – analisar extractos no manual
 - O que está em causa não é a quantidade de operações que o pacote inclui mas a sua natureza

- Operações abrangidas
 - Quando as prestações de serviços não são acompanhadas de prestações de viagem, designadamente em matéria de transporte e de alojamento, não se lhes deverá aplicar o regime previsto no Decreto-Lei n.º 221/85

- Facto gerador e exigibilidade do imposto
 - Facto gerador: é o momento em que nasce a obrigação do imposto
 - Exigibilidade: é o momento em que o mesmo é devido
 - Estes momentos podem ou não coincidir

- Facto gerador e exigibilidade do imposto
 - No caso das operações efectuadas por agências de viagens: o facto gerador ocorre no momento em que as prestações de serviços se consideram realizadas, isto é, no acto do pagamento integral da respectiva contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante o que ocorrer primeiro (*cf.* artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 221/85)

- Facto gerador e exigibilidade do imposto
 - O início da viagem ocorre na altura em que é efectuada a primeira prestação de serviços ao cliente
 - Nos termos do artigo 8.º do CIVA , o imposto torna-se exigível no momento da emissão da factura, se decorrer até cinco dias úteis sobre o facto gerador ou, caso contrário, no final daquele prazo

- **Adiantamentos**

- **Estão ou não sujeitos às regras do CIVA, concretamente no seu artigo 8.º?**

- Entendemos que não serão de aplicar as regras do CIVA nesta matéria

- De acordo com o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 221/85, apenas se deve aplicar a disciplina do CIVA às prestações de serviços referidas naquele diploma, na medida em que não se revelar contrária à sua própria regulamentação
 - Parece-nos que, em matéria de exigibilidade, o Decreto-Lei n.º 221/85 estabelece um regime próprio, pelo que não se deverá recorrer ao CIVA

- **Adiantamentos**

- **Estão ou não sujeitos às regras do CIVA, concretamente no seu artigo 8.º?**

- Neste sentido veja-se o Despacho da DGCI nos termos do qual *“quanto aos adiantamentos que se destinem a remunerar serviços cuja tributação seja efectuada nos termos do Decreto-Lei n.º 221/85 (situação referida no ponto 9 desta informação), não são tributados, não tendo aplicação o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 8.º do CIVA”*.

- Valor tributável

- *Artigo 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 221/85: “o valor tributável das prestações de serviços efectuadas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 1.º é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros para benefício directo do cliente, com inclusão do IVA”*

- Valor tributável
 - Trata-se do método da «base de base», pelo qual a tributação incide apenas sobre a margem bruta das agências de viagens
 - O imposto devido é calculado nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 221/85

- **Valor tributável**

- **Exemplo:**

- Uma determinada agência de viagens organizou uma viagem em Junho de 2010, ao Algarve, tendo nela participado 40 pessoas. O preço de venda da viagem (por pessoa) era de € 350. A referida agência incorreu nos custos que seguidamente se ilustram (em €, por pessoa, incluindo IVA):

Natureza do serviço	Montante
Transporte	50
Hotel	100
Restauração	100
Total	250

- Valor tributável

- Exemplo:

- A diferença entre o preço de venda e o custo incorrido corresponde à margem, a qual terá o IVA incluído
 - Assim, a margem (com IVA incluído) ascende ao montante dos rendimentos (vendas) deduzido dos gastos:

$$= 40 \times (\text{€ } 350 - \text{€ } 250) = \text{€ } 4\,000$$

A base tributável ascende a $\text{€ } 4.000 / 1,23 = \text{€ } 3\,252$

O montante do IVA ascende a $\text{€ } 747,96$, que corresponde a $\text{€ } 3\,252 \times 23\%$

- Valor tributável
 - Se o montante dos custos for superior ao montante das contraprestações respeitantes às operações tributáveis, o excesso acresce aos custos registados no mês ou trimestre seguinte (consoante o regime de IVA aplicável àquele sujeito passivo)

- Valor tributável

- Exemplo:

- Veja-se uma situação em que uma agência de viagens organiza um pacote turístico, sendo a receita obtida de € 100 000
 - O montante dos custos ascende a € 115 000. Assim, a margem é negativa em € 15 000, pelo que será transferida para o período seguinte

- Valor tributável
 - Caso as prestações de serviços sejam efectuadas na UE e fora dela (situação em que apenas é considerada isenta a parte da prestação de serviços referente às operações realizadas fora da UE), o valor tributável é determinado mediante a aplicação de uma percentagem ao valor da contraprestação devida pelo cliente, com exclusão do IVA que onera essa contraprestação

- Valor tributável
 - *Aquela percentagem “resulta de uma fracção que comporta no numerador o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas por terceiros na Comunidade e para benefício directo do cliente, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, e no denominador o custo de todas as operações efectuadas por terceiros na Comunidade e fora dela para benefício directo do cliente, imposto incluído”*

- Valor tributável

- Exemplo:

- Uma determinada agência de viagens organizou uma viagem em Agosto de 2010 à Finlândia e Rússia. O preço de venda ao cliente é de € 1 500.
 - A referida agência incorreu nos custos que seguidamente se ilustram (em €, por pessoa) – incluindo IVA:

	Na UE	Fora da UE	Total
Transporte	150	210	360
Hotéis	190	240	430
Total	340	450	790

- Valor tributável

- Exemplo:

- Assim, a receita a considerar para o cálculo do IVA devido (incluindo o próprio imposto) ascende a:

$$€ 340 / € 790 \times € 1 500 = € 645,57$$

- A margem sujeita a IVA (incluindo o próprio imposto) ascende a:

$$= \text{Receita tributável} - \text{Despesas}$$

$$= € 645,57 - € 340 = € 305,57$$

- Base tributável = $€ 305,57 / 1,23 = € 248$ (arredondado às unidades)

- Valor tributável
 - Exemplo:
 - IVA = € 57,04
 - Refira-se que o valor tributável das operações realizadas fora da UE está isento de IVA (*cfr.* n.º 4 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 221/85)

- Dedução do IVA

- *“Os sujeitos passivos abrangidos pela disciplina do presente diploma não terão direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços referidas no artigo 1.º” – artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 221/85*

IVA - Mini Balcão Único



Mini Balcão Único

Enquadramento:

- Regras de localização das prestações de serviços de telecomunicações, rádio e televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na EU
- Simplificação no cumprimento das obrigações através de um único ponto de contacto – Estado membro de Identificação (EMI)

Mini Balcão Único

Legislação Aplicável:

- Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, com redação Diretiva 2008/8/CE, do Conselho;
- Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, (que estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA), alterado pelo Regulamento (EU) n.º 967/2012 do Conselho, e pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013, do Conselho;
- Regulamento (EU) n.º 904/2010, do Conselho, relativo à cooperação administrativa;
- Regulamento de Execução (UE) n.º 815/2012, da Comissão, com as regras de aplicação do Regulamento (EU) n.º 904/2010 no que respeita aos regimes de mini balcão único

Mini Balcão Único

Legislação Aplicável:

- Decreto-lei nº 158/2014, de 24 outubro
- Ofícios Circulados do GSDG Área Gestão IVA:

Mini Balcão Único

O Mini balcão Único:

- Âmbito de aplicação
- Opção
- Modalidades
- Obrigações
- Dedução/Reembolso
- Saída do regime
- Obrigações/Competências dos EM

Mini Balcão Único

Âmbito de aplicação:

Aplica-se aos SP estabelecidos na UE, mas não no Estado membro de consumo, e aos SP que não estejam estabelecidos na UE, desde que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na UE

Mini Balcão Único

Opção:

Registo (artigos 362^o, 362^o, 369-C e 369^o-Diretiva e artigo 57^o-DReg.. 282/2011)

Os SP que reúnam as condições exigidas podem optar pela aplicação do regime em território nacional*, registando-se no portal da AT, na página:

www.portaldasfinancas.gov.pt e selecionar na página inicial o item “Mini One Stop Shop - MOSS”.

O modelo de declaração é o previsto no Reg. Execução (EU) n^o 815/2012, da COM

* Passando este a ser o Estado membro de identificação (EMI)

Mini Balcão Único

Opção: Como?

- Registo por via eletrónica
- Transmissão de informações de identificação
- Anexo I - Regulamento de Execução n.º 815/2012, de 13 setembro

Mini Balcão Único

Opção

Coluna A	Coluna B	Coluna C
Número do campo	Regime extra união	Regime da União
1	Número de identificação individual para efeitos do IVA atribuído pelo Estado-Membro de identificação nos termos do artigo 362.o da Diretiva 2006/112/CE (1)	Número de identificação individual para efeitos do IVA atribuído pelo Estado-Membro de identificação nos termos do artigo 369.o-D da Diretiva 2006/112/CE, incluindo o código de país
2	Número de identificação fiscal nacional, se existir	
3	Nome da empresa	Nome da empresa

Mini Balcão Único

Opção: Quem? Onde?

- SP estabelecidos no TN – EMI
- SP não estabelecidos na Comunidade – escolhem EMI
- SP com EE em vários Estados membros – Escolhem EMI

Mini Balcão Único

Opção: Produção de efeitos

- A partir do 1º dia do trimestre seguinte ao registo
- Se a primeira prestação de serviços for efetuada antes dessa data e tiver sido comunicada a opção até ao dia 10 do mês seguinte à sua realização, o regime é aplicável a partir da data dessa primeira prestação de serviços

Mini Balcão Único

Modalidades:

- Regime da União – Artigos 369^o-A Diretiva e 57^o-B Reg. 282/2011
- Regime extra União – Artigo 358^o-A Diretiva

Mini Balcão Único

Modalidades: Regime da União

- Aplicável quando o prestador dos serviços é SP estabelecido na UE mas não no Estado membro de consumo (EMC)
- Abrange todos os serviços prestados a partir da sede ou de estabelecimentos estáveis, para qualquer outro Estado membro onde o adquirente, não sujeito passivo, está estabelecido ou domiciliado (EMC)
- Não abrange os serviços prestados para um Estado membro onde o prestador tenha a sede ou estabelecimento estável

Mini Balcão Único

Modalidades: Regime da União

- Sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável no território nacional apenas utilizam o regime para os serviços que efetuam a adquirentes, que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados noutra Estado membro da Comunidade, desde que nele não possuam um estabelecimento onde efetuam operações tributáveis

Mini Balcão Único

Modalidades: Regime extra União

- Aplicável quando o prestador dos serviços é um sujeito passivo não estabelecido na UE ou seja, que não tem a sede da sua atividade, não tem estabelecimento estável e que não está nem deva estar registado para efeitos de IVA em qualquer EM
- Abrange todos os serviços prestados na UE, independentemente do Estado EMC

Mini Balcão Único

Modalidades: Regime extra União

- Se um SP, não estabelecido na UE, se registar no regime em TN, ficam abrangidos todos os serviços prestados na UE, incluindo os prestados em TN
- Se um SP, não estabelecido na UE, se registou para efeitos de IVA em qualquer EM, não pode aplicar o regime
- Neste caso, deve registar-se e liquidar IVA em cada um dos EM em que tenha clientes aos quais preste os serviços

Mini Balcão Único

Obrigações:

Além da obrigação de registo, os sujeitos passivos que utilizem o regime especial são ainda obrigados a:

- Declarar, por via eletrónica, a alteração e a cessação da sua atividade abrangida pelo regime especial
- Submeter, por via eletrónica, uma declaração de IVA*, por cada trimestre do ano civil, relativa aos serviços abrangidos pelo regime
- Conservar registos das operações abrangidas pelo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto

* Reg. n^o 815/2012 COM

Mini Balcão Único

Obrigações:

Declaração de IVA

- Submetida eletronicamente até ao dia 20 do mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações
- Prazo contínuo, não interrompe em fins de semana ou feriados
- Declaração não pode ser entregue antes de terminado o trimestre a que respeita

Mini Balcão Único

Obrigações

Declaração de IVA

- Declaração deve ser entregue ainda que, para o período em causa, não tenha havido prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica abrangidas pelo regime
- Quando da entrega da declaração de IVA é gerado um número de referência único, que deve ser utilizado para efetuar o pagamento do imposto devido

Mini Balcão Único

Obrigações:

Declaração de IVA

- Se, passados 30 dias a contar do fim do período de imposto não tiver sido enviada a declaração de IVA, o sujeito passivo é notificado para o cumprimento dessa obrigação
- As consequências da não entrega ou da entrega fora do prazo, incluindo as penalidades, são sempre da competência do(s) respetivo(s) Estado(s) membro(s) de consumo

Mini Balcão Único

Obrigações

Declaração de IVA

- Não obstante, o sujeito passivo pode entregar a declaração em falta no mini balcão único no prazo de 3 anos a contar do prazo estabelecido para a sua entrega

Mini Balcão Único

Obrigações: Declaração de IVA

- Declaração não comporta campos para regularizações ou reporte de imposto para o trimestre seguinte nem permite valores negativos
- Sempre que o TN seja o EMC e ocorram situações que, face às regras previstas nos artigos 78^o e seguintes do Código do IVA, o imposto deva ser regularizado, deve ser sempre entregue uma declaração de substituição a corrigir a declaração entregue inicialmente
- A declaração de substituição deve ser enviada no prazo de 3 anos a contar da entrega da declaração inicial, ainda que o sujeito passivo tenha cessado o seu registo no regime

Mini Balcão Único

Obrigações:

Pagamento dentro do prazo

- O pagamento deve ser efetuado de uma só vez, juntamente com a declaração de IVA, ou, o mais tardar, no termo do prazo para a sua apresentação
- Deve respeitar apenas à declaração entregue, não sendo aceites deduções nem reportes de imposto para períodos seguintes
- Deve ser sempre efetuado mediante transferência para conta bancária a indicar pelo IGCP, E.P.E, com base no número de referência único gerado quando da entrega da declaração de IVA

Mini Balcão Único

Obrigações:

Pagamento fora do prazo

- Se SP não efetuar o pagamento recebe um aviso para proceder ao pagamento
- Se receber um aviso por falta de pagamento durante 3 trimestres consecutivos e não pagar a totalidade do IVA em falta, considera-se estar em incumprimento reiterado, o que determina a sua exclusão do regime
- Não haverá lugar à exclusão se o montante de imposto em dívida for inferior a 100 euros por trimestre

Mini Balcão Único

Obrigações: Pagamento em excesso

- Se pagamento exceder montante de imposto devido, imposto entregue em excesso deve ser restituído pelo EMI, caso este ainda não tenha procedido à distribuição do imposto EMC
- Se distribuição tiver já sido feita, cabe ao EMC em causa proceder à restituição desse imposto entregue a mais, em conformidade com os seus procedimentos internos

Mini Balcão Único

	Exemplo	Situação	Obrigação do EMI (PT)	Obrigação do EMC	Reg. 282/2011
1	Sujeito passivo paga imposto a mais aquando da entrega da declaração		Restituição do valor em excesso	NA	Art. 63.�, 1.� parágrafo
2	Sujeito passivo corrige declaração – apura crédito	Imposto pago anteriormente ainda não distribuído pelos EMC	Restituição do valor em excesso	NA	Art. 63.�, conjugação dos 1.� e 2.� parágrafos
3	Sujeito passivo corrige declaração – apura crédito	Imposto pago anteriormente já distribuído pelos EMC	Restituição da parte da retenção recebida em excesso (até 2018)	Restituição dos valores recebidos em excesso	Art. 63.�, 2.� e 3.� parágrafos
4	Sujeito passivo corrige declaração – sem alteração do valor de imposto	Declaração original refletia inadequadamente a distribuição do imposto pelos EMC	Se imposto ainda não distribuído – repartição correta por EM	Quando imposto já estiver distribuído – restituição do valor recebido em excesso ao sujeito passivo	

Mini Balcão Único

Dedução/Reembolso:

(1) Sujeitos passivos estabelecidos no TN:

- Não deduzem na declaração de IVA a enviar ao abrigo do regime
- Dedução é feita na DP a enviar nos termos do artº 41º do CIVA
- Imposto suportado noutros EM é reembolsado nos termos do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, aprovado pelo DL nº 186/2009, de 12 de agosto
- Se SP aí estiver registado para efeitos de IVA, a dedução deve ser efetuada em declaração periódica de IVA a entregar nesse Estado membro.

Mini Balcão Único

Dedução/Reembolso

(2) Sujeitos passivos estabelecidos noutra EM:

- Se no TN suportam imposto tendo em vista a realização neste território das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, aplica-se o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, aprovado pelo DL nº 186/2009, de 12 de agosto

Mini Balcão Único

Dedução/Reembolso

(3) Sujeitos passivos não estabelecidos na EU

- Não deduzem imposto que suportam no TN
- Podem solicitar reembolso, de acordo com o disposto nos artigos 18.º a 20.º do Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, aprovado pelo DL nº 186/2009, de 12 de agosto
- Não é exigido representante fiscal nem está sujeito às regras de reciprocidade

Mini Balcão Único

Dedução/Reembolso

	Sujeito passivo	Dedução	Obrigação do EMI (PT)	Obrigação do EMC	Diretiva IVA
1	Estabelecido em PT registado no MOSS suporta imposto na UE em aquisições de bens e serviços destinados à realização dessa atividade	IVA suportado no EMC <u>não pode</u> ser deduzido na declaração MOSS	Permite dedu�o do imposto suportado em PT na declaração periódica do art. 41.� do CIVA	Procede ao reembolso ao abrigo da Diretiva 2008/9/CE do imposto suportado no respetivo território	Art. 369�-J
2	Estabelecido fora da UE registado no MOSS em PT	IVA suportado no EMC <u>não pode</u> ser deduzido na declaração MOSS		Procede ao reembolso ao abrigo da Diretiva 86/560/CEE (13.� Diretiva) do imposto suportado no respetivo território	Art. 368�

Mini Balcão Único

Saída do regime

Obrigatória – art^{os} 360.^o e 369.^o-C Diretiva IVA

- Cessaçãõ da atividade
- Alteraçãõ EMI
- Deixa de praticar o tipo de prestações
- Deixe de reunir as condições

Mini Balcão Único

Saída do regime

Voluntária – art^{os} 360.^o e 369.^o-C Diretiva

- Ainda que pratique operações abrangidas pelo regime, SP pretende deixar de o aplicar
- Entrega declaração de cessação do regime, até 15 dias antes do final do trimestre anterior à data de cessação pretendida
- SP fica excluído da utilização do regime em qualquer EM durante 2 trimestres civis a contar da data da cessação

Mini Balcão Único

Saída do regime

Oficiosa - AT procede à exclusão:

- Deixar de preencher os requisitos
- Deixar de prestar os serviços
- Presumível cessação atividades tributáveis
- Incumprimento reiterado das regras

DESDE **1977** AO
SERVIÇO DOS
PROFISSIONAIS E DAS
EMPRESAS

FORMAÇÃO CERTIFICADA
CONSULTÓRIO TÉCNICO
FORMAÇÃO INTRAEMPRESA
PUBLICAÇÕES
BIBLIOTECA
PROTOCOLOS

Tel 21 355 29 00 - Fax 21 3552909
geral@apotec.pt

R. Manuel da Fonseca, nº 4 A -
Park Orange 1600-308 Lisboa

 www.apotec.pt

NOTA IMPORTANTE PARA OS CC:

A Formação promovida pela APOTEC é válida nos termos do Estatuto da OCC.
Os certificados podem ser submetidos através do site da dita Ordem, via
Pasta CC, sem necessidade de qualquer outro formalismo adicional.

Muito obrigada pela vossa presença!



Venha fazer parte do livre associativismo!



APOTEC

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE
TÉCNICOS DE CONTABILIDADE
Instituição de Utilidade Pública

MILHARES DE VOZES UNIDAS A
DEFENDER E A VALORIZAR A
PROFISSÃO



INSCRIÇÕES EM WWW.APOTEC.PT



Os Associados da APOTEC e outros profissionais que frequentem as ações de formação da APOTEC, que sejam em simultâneo Contabilistas Certificados, podem submeter os certificados de formação profissional, promovida pela APOTEC, através do site da dita Ordem, via Pasta CC sem necessidade de qualquer outro formalismo adicional.