



GUIA DO IVA

Para as Administrações Fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO e da República Islâmica da Mauritânia

ASSISTANCE TECHNIQUE COURT TERME

Beneficiários: Comissão da CEDEAO e Comissão da UEMOA

Produzido por Boubacar SONKO E David HOLLINRAKE
Sob a supervisão dos peritos de longo prazo do PATF

Setembro de 2021



GUIA DO IVA

Para as Administrações Fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO e da República Islâmica da Mauritânia

ASSISTANCE TECHNIQUE COURT TERME

Beneficiários: Comissão da CEDEAO e Comissão da UEMOA

Produzido por Boubacar SONKO E David HOLLINRAKE
Sob a supervisão dos peritos de longo prazo do PATF

Setembro de 2021



Implementado por :



Adam Smith
International

CONTEÚDO

ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS	6
--------------------------------	---

PREFÁCIO	7
----------------	---

INTRODUÇÃO	9
------------------	---



FOLHA 1	17
<i>SUJEITOS PASSIVOS DE IVA</i>	

1.1. SUJEITOS PASSIVOS DE IVA	19
1.2. REGIMES E LIMIARES DE TRIBUTAÇÃO DO IVA	23
1.3. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS	25



FOLHA 2	35
<i>OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA</i>	

2.1. PRINCÍPIO DE BASE QUE REGE AS OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA	36
2.2. ACTIVIDADES TRIBUTÁVEIS	38



FOLHA 3	51
<i>OPERAÇÕES ISENTAS DE IVA</i>	

3.1. PRINCÍPIOS DE BASE QUE REGEM AS ISENÇÕES DE IVA	55
3.2. OPERAÇÕES ISENTAS DE IVA	57



FOLHA 4	67
<i>TERRITORIALIDADE DO IVA</i>	

4.1. PRINCÍPIOS QUE ORIENTAM AS REGRAS DE PROTECÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL DA TVA	69
4.2. CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DAS REGRAS DE TERRITORIALIDADE DO IVA	70



FOLHA 5	77
<i>BASE DE TRIBUTAÇÃO DO IVA</i>	

5.1. ENTREGAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS: BASE TRIBUTÁVEL DO IVA	80
5.2. CASOS EXCEPCIONAIS: BASE TRIBUTÁVEL DO IVA	85



FOLHA 6 89
TAXAS DE IVA APLICÁVEIS

- 6.1. TAXA NORMAL 91
- 6.2. TAXA REDUZIDA 91
- 6.3. TAXA ZERO (0%) 92



FOLHA 7 93
EVENTOS GERADORES E CAPACIDADE DE PAGAR O IVA

- 7.1. FACTO GERADOR DO IVA 94
- 7.2. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IVA 96



FOLHA 8 101
REGIME DE DEDUÇÕES

- 8.1. CONDIÇÕES GERAIS DE DEDUÇÃO DO IVA 103
- 8.2. OPERAÇÕES/ACTIVIDADES QUE DÃO DIREITO A DEDUÇÃO 106
- 8.3. BENS E SERVIÇOS CUJO IVA ESTÁ EXCLUÍDO DA DEDUÇÃO 111
- 8.4. LIMITAÇÃO DO DIREITO À DEDUÇÃO: PARCIAL SUJEITOS PASSIVOS 113



FOLHA 9 116
AJUSTAMENTO DO IVA

- 9.1. CASOS DE AJUSTAMENTO DO IVA 119
- 9.2. MÉTODOS DE AJUSTAMENTO DO IVA 120



FOLHA 10 125
RECUPERAÇÃO DO IVA

- 10.1. COBRANÇA DO IVA NA IMPORTAÇÃO 127
- 10.2. COBRANÇA DO IVA DOMÉSTICO 127



FOLHA 11 129
CRÉDITO DE REFUNDVAT

- 11.1. SUJEITOS PASSIVOS ELEGÍVEIS PARA O REEMBOLSO DO CRÉDITO DO IVA 133
- 11.2. MODALIDADES DE REEMBOLSO DO CRÉDITO DO IVA 135



FOLHA 12 139
CONTROLO, RECUPERAÇÃO, LITÍGIOS, REGRAS DE PRESCRIÇÃO

ANEXOS 141

ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

A COMUNIDADE	ESTADOS-MEMBROS DA CEDEAO E MAURITÂNIA
A DIRETIVA	AS DIFERENTES DIRECTIVAS DA CEDEAO E DA UEMOA RELATIVAS AO IVA
CEDEAO	COMUNIDADE ECONÓMICA DOS ESTADOS DA ÁFRICA OCIDENTAL
EM	ESTADOS-MEMBROS DA CEDEAO E MAURITÂNIA
GUIA	GUIA PRÁTICO DO IVA PARA OS ESTADOS-MEMBROS DA CEDEAO E A MAURITÂNIA
IMPOSTO INCLUÍDO	TODOS OS IMPOSTOS INCLUÍDOS
IVA	IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
O GUIA PRÁTICO DO IVA	GUIA PRÁTICO DO IVA PARA OS ESTADOS-MEMBROS DA CEDEAO E A MAURITÂNIA
OHADA	ORGANIZAÇÃO PARA A HARMONIZAÇÃO DO DIREITO COMERCIAL EM ÁFRICA
SEM IMPOSTOS	ISENÇÃO DE DIREITOS
SEM IVA	EXCLUINDO O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
UEMOA	UNIÃO ECONÓMICA E MONETÁRIA DA ÁFRICA OCIDENTAL

PREFÁCIO

Este documento foi preparado em cumprimento de um mandato com o objetivo de *« desenvolver um Guia Prático do IVA para as duas Comissões, destacando as regras e processos aplicáveis das melhores práticas internacionais. As Administrações Fiscais dos Estados-Membros utilizarão o Guia para assegurar a aplicação harmonizada das regras do IVA na sub-região da CEDEAO¹»*.

O objetivo do Guia Prático do IVA para as Administrações Fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO e da Mauritânia é fornecer aos utilizadores um instrumento para uma compreensão harmonizada do sistema comunitário do IVA e das regras gerais do IVA e garantir que, em toda a Comunidade, os contribuintes estejam sujeitos às mesmas regras, independentemente da sua nacionalidade e/ou do país da Comunidade em que residem.

O presente Guia Prático do IVA destina-se, por conseguinte, a ser utilizado pelos funcionários fiscais dos Estados-Membros da Comunidade², quer façam parte da administração de um Estado que já aplica o IVA, quer da administração de um Estado em vias de o aplicar, para harmonizar as legislações nacionais em conformidade com as directivas comunitárias relativas ao IVA.

O Guia Prático do IVA para os Estados-Membros da CEDEAO e a Mauritânia foi elaborado com base nas regras promulgadas pela :

- > Protocolo n.º A/P2/7/96, de 27 de julho de 1996, que estabelece o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) nos Estados-Membros;
- > Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
- > Diretiva C/DIR.2/12/17 relativa à alteração da Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
- > Diretiva n.º 02/98/CM/WAEMU, de 22 de dezembro de 1998, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros em matéria de IVA, alterada pela Diretiva n.º 02/2009/CM/WAEMU, de 27 de março de 2009.

O Guia Prático do IVA para a CEDEAO integra elementos de doutrina administrativa extraídos de várias notas, circulares, respostas administrativas e outros actos administrativos produzidos pelas administrações fiscais dos Estados-Membros da Comunidade e disponibilizados.

1 Termos de referência para o recrutamento de dois (2) peritos a curto prazo para a preparação de um Guia Prático do IVA para as administrações fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO (página 6)

2 Estados-Membros da CEDEAO e Mauritânia

O presente Guia refere-se às duas Directivas da CEDEAO (Directiva C/DIR.1/05/09 e Directiva C/DIR.2/12/17) porque nem todos os Estados da Comunidade são membros da UEMOA. Outra razão para este enfoque é que as mesmas regras destes dois documentos, com algumas nuances, são encontradas na Directiva nº 02/98 da UEMOA³.

Antes da elaboração do Guia, os autores efectuaram uma pesquisa documental e analisaram um certo número de Guias do IVA disponíveis na Internet e/ou publicados⁴. Isto permitiu recolher as experiências relevantes de jurisdições que melhoraram os seus sistemas de IVA para se adaptarem às práticas modernas e produzir um documento que responde às normas internacionalmente referidas.

Para além disso, as experiências relevantes em diferentes países ajudaram os autores a destacar ideias que provavelmente despertarão a curiosidade dos profissionais. Estas ideias podem ajudar a renovar algumas práticas que se tornaram obsoletas ou ineficazes. As regras essenciais a reter e as recomendações de melhoria são apresentadas em quadros ilustrados.

Os autores sublinham que as recomendações para melhorar o regime do IVA não devem ser interpretadas nem consideradas como regras de direito positivo⁵ pelo utilizador do Guia, uma vez que não correspondem à regra atualmente aplicável.

É importante esclarecer que o Guia Prático do IVA não se destina a alterar ou propor alterações às directivas. Pelo contrário, permite uma compreensão mais clara das disposições comunitárias, conduzindo a uma melhor aplicação da legislação pelos Estados-Membros.

Os autores do presente Guia agradecem aos representantes dos Estados-Membros da CEDEAO e da República Islâmica da Mauritânia pela sua profunda contribuição para a redacção do presente documento.

Estão particularmente gratos à equipa de Assistência Técnica Linpico/Adam Smith pela sua orientação e aconselhamento durante a preparação do documento.

O Guia Prático do IVA para as Administrações Fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO e da Mauritânia é apresentado sob a forma de FOLHAS de informação com uma secção introdutória. É anexado um anexo.

Na elaboração do Guia, considerámos importante apresentar as principais alterações resultantes da revisão da Directiva IVA da CEDEAO. É importante sublinhar que estas alterações só serão aplicáveis quando os textos forem definitivamente adoptados pelos organismos competentes e transpostos para a legislação nacional dos Estados-Membros. Os textos alterados são enquadrados e destacados a verde para os distinguir dos outros textos.

3 As directivas são actos que são vinculativos para todos os Estados-Membros da União, mas não são diretamente aplicáveis, ao contrário do regulamento. Os Estados-Membros devem, evidentemente, transpor as directivas, mas só estão vinculados aos objectivos que fixam e aos resultados a alcançar (Carta n.º 534 de 6 de junho de 2017, do Diretor-Geral da DGID do Senegal)

4 Referência: Guia do IVA na Argélia (2021); Guia do IVA (Revue Fiduciaire Group edição 2019-2020 - França); Guia do IVA do Djibuti; Guia do reembolso do crédito do IVA de Marrocos; Guia do IVA (Canadá), ...
Doutrina administrativa do Senegal

5 Por "direito positivo" entende-se, num dado momento, o conjunto das normas aplicáveis num determinado espaço jurídico, quer se trate de um Estado unitário ou de um grupo de Estados como a CEDEAO ou a UEMOA.

INTRODUÇÃO

O que é o imposto sobre o valor acrescentado (IVA)?

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto indireto sobre o consumo que, em cada fase da produção ou da distribuição, **incide sobre o valor acrescentado (ou margem)** de tal forma que, no final do ciclo do bem ou do serviço, a carga fiscal global corresponde ao imposto calculado sobre o preço de venda ao consumidor.

O diagrama abaixo mostra as várias etapas da criação da margem bruta (valor acrescentado) :

Preço bruto de compra	
Preço de compra líquido	- Desconto
Preço de compra líquido	
+ Encargos de aquisição	
Custo de aquisição	
Custo de aquisição	
+ Margem bruta	
Preço de venda sem impostos (isento de impostos)	
Preço de venda sem impostos (isento de impostos)	
+ IVA	
Preço de venda, todos os impostos incluídos	

Segundo os economistas⁶, o Valor Acrescentado mede a riqueza criada por uma empresa. Corresponde à diferença entre o valor dos bens e serviços, por um lado, e o valor do consumo intermédio utilizado, por outro.

Em contabilidade, o Valor Acrescentado (VA) é um saldo intermédio que mede o valor económico (ou riqueza) acrescentado pela atividade de uma empresa.

É calculado esquematicamente da seguinte forma :

$$\text{Valor Acrescentado} = [(\text{Valor dos bens e serviços} - \text{Valor do consumo intermédio}) + \text{Margem comercial}]$$

6 INSEE em França

Quais são as características do IVA ?

O quadro seguinte apresenta as principais características do IVA :

Características do IVA	Definição
O IVA é um verdadeiro imposto	O IVA é aplicado aos recursos, ou seja, às despesas ou ao consumo de bens ou serviços por pessoas singulares ou colectivas.
O IVA é um imposto indireto.	O IVA é pago aos cofres do Estado, não diretamente pelo consumidor final (<i>o contribuinte efetivo</i>), mas pelas empresas de todos os tipos (<i>o contribuinte legal</i>) que produzem e distribuem bens e serviços e que o cobram.
O IVA é um imposto « ad valorem » (imposto sobre o valor)⁷	O IVA é calculado sobre o valor dos bens e serviços e não sobre a sua quantidade, volume ou peso.
O IVA é um imposto neutro nos circuitos económicos	O IVA é neutro, uma vez que não constitui um encargo para a empresa (<i>o devedor legal</i>). O IVA é cobrado ao consumidor final (<i>o contribuinte efetivo</i>).
O IVA é estabelecido com base no mecanismo de pagamentos fraccionados.	Em cada fase da produção e da distribuição, o imposto incide sobre o valor acrescentado do bem ou do serviço, de modo a que, no final do ciclo de produção ou de distribuição, a carga fiscal global sobre o valor acrescentado corresponda ao imposto calculado sobre o preço de venda a retalho ao consumidor final ⁸ . O pagamento fraccionado é obtido através de um mecanismo de dedução que permite aos sujeitos passivos elegíveis deduzir o IVA cobrado nas suas aquisições de bens e serviços do IVA cobrado nas suas vendas. O mecanismo de dedução elimina, assim, qualquer resíduo de ⁹ IVA no preço de custo do produto.

7 Pelo contrário, os impostos específicos ou os impostos especiais de consumo que incidem sobre uma quantidade e não sobre um valor, como o IVA, que incide sobre o valor de um bem ou serviço.

8 No âmbito do processo de pagamento fraccionado que caracteriza a operação do IVA, cada empresa da cadeia de operações participa no processo de cobrança do imposto e paga a parte do imposto correspondente à sua margem, ou seja, a diferença entre o IVA pago aos seus fornecedores e o IVA recebido dos seus clientes. Assim, o imposto é, em princípio, cobrado sobre o "valor acrescentado" criado em cada fase da produção e da distribuição.

Na aplicação do mecanismo de pagamento fraccionado, o IVA "passa através das empresas" para cobrar apenas as vendas ao consumidor final. (Mecanismos para a cobrança efectiva do IVA/STG quando o fornecedor não está localizado na jurisdição fiscal. OCDE 2017 - página 12)

9 Uma situação em que o IVA suportado não é dedutível para a empresa. Para recuperar o IVA suportado mas não dedutível, a empresa repercute-o no preço de venda dos seus bens, comprometendo assim a sua competitividade.

Características do IVA	Definição
O IVA baseia-se no mecanismo de tributação - a dedução.	<p>Nas diferentes fases do circuito económico, o devedor jurídico actua da seguinte forma :</p> <ul style="list-style-type: none"> - calcula e cobra ao seu cliente o IVA devido sobre as vendas ou os serviços que presta (<i>IVA a jusante ou IVA bruto</i>) ; - deduz deste imposto o imposto cobrado sobre o preço de custo da transação (<i>IVA dedutível</i>) ; - paga ao Estado a diferença entre o imposto cobrado e o imposto dedutível (<i>IVA líquido devido</i>). <p>Se o IVA dedutível não puder ser totalmente deduzido do IVA a jusante, o sujeito passivo dispõe de um crédito de IVA que pode ser transportado para a(s) declaração(ões) de IVA seguinte(s) ou reembolsado em determinadas condições definidas pela regulamentação fiscal em vigor.</p>

Introduzido pela primeira vez em 1954, em França, onde foi inventado, o IVA fez um progresso notável. Atualmente, é uma poderosa alavanca para a mobilização de recursos nacionais, proporcionando à maioria dos países que o aplicam mais de 30% das receitas fiscais totais. O IVA obedece aos princípios aceites de política fiscal consagrados nas condições-quadro de Otava sobre a fiscalidade, como mostra o gráfico 1 abaixo :

Gráfico 1 : A gestão do IVA está em conformidade com os princípios da política fiscal (de acordo com as condições-quadro de Otava em matéria de fiscalidade)

Os princípios aceites de política fiscal nos impostos sobre o consumo foram adoptados pelos ministros dos países do mundo em 1987 e são globalmente aplicáveis ao IVA no comércio nacional e internacional.

Estes princípios são resumidos da seguinte forma :

Neutralidade : A tributação deve ter por objetivo assegurar a neutralidade entre as diferentes formas de comércio, entre empresas em situações semelhantes e transacções semelhantes entre empresas nacionais e estrangeiras, e entre o comércio internacional e nacional ;

Eficiência : Os custos da disciplina fiscal para as empresas e para a administração devem ser reduzidos tanto quanto possível ;

Certeza e simplicidade : As regras fiscais devem ser claras e fáceis de compreender para que as empresas possam antecipar as consequências fiscais de uma transação, nomeadamente no que se refere a quando, onde e como o imposto é calculado e declarado ;

Eficiência e equidade : A tributação deve proporcionar o montante certo de imposto no momento certo. As oportunidades de fraude e de evasão fiscal devem ser minimizadas, assegurando simultaneamente que as medidas de combate são proporcionais aos riscos envolvidos ;

Flexibilidade : Os sistemas fiscais devem ser flexíveis e dinâmicos para acompanhar o ritmo da evolução da tecnologia e das transacções comerciais.

Qual é o mecanismo de gestão do IVA ?

A administração do IVA baseia-se no mecanismo de tributação-dedução a seguir descrito :

1. O sujeito passivo cobra o IVA facturado aos seus clientes.
2. O sujeito passivo deduz o IVA suportado (cobrado pelos seus fornecedores) do IVA cobrado.
3. O sujeito passivo determina o IVA devido ou a pagar (IVA cobrado - IVA deduzido)
4. O sujeito passivo declara as suas operações de acordo com a periodicidade fixada pela lei (paga o IVA devido se o saldo for positivo ou regista um crédito de IVA se o saldo for negativo)

O quadro seguinte descreve o mecanismo da seguinte forma :

IVA cobrado	IVA dedutível	IVA devido	Declaração periódica das transacções
<p>1. O sujeito passivo inclui o IVA nas suas facturas aos clientes.</p> <p>2. O IVA é cobrado aos seus clientes em nome do Estado.</p> <ul style="list-style-type: none"> • É o que se designa por IVA cobrado. <p>3. A base de cálculo do IVA cobrado é o preço de venda dos bens ou serviços que o sujeito passivo fornece aos clientes, incluindo, se for caso disso, algumas despesas suplementares.</p>	<p>Quando o sujeito passivo adquire bens ou serviços, paga o IVA aos seus fornecedores, que o Estado lhe autoriza a deduzir.</p> <ul style="list-style-type: none"> • É o chamado <i>IVA dedutível</i>. <p>O sujeito passivo poderá deduzir o IVA pago do IVA cobrado¹⁰.</p>	<p>O sujeito passivo determina a base do IVA do crédito de IVA a declarar.</p> <p>1. Se : O IVA cobrado > <i>IVA dedutível suportado</i>: então o Sujeito passivo terá de pagar o IVA devido.</p> <p>2. Se : O IVA cobrado < <i>IVA dedutível suportado</i>: então o sujeito passivo tem um crédito de IVA imputável nas suas próximas declarações ou reembolsável em algumas condições¹¹.</p>	<p>1. O IVA é um imposto com declaração periódica espontânea e pagamento. De facto, o sujeito passivo apresenta espontaneamente uma declaração de IVA ao Estado em cada período.</p> <p>2. O objetivo da declaração é liquidar o IVA que deve ao Estado. Resulta da diferença entre o IVA dedutível e o IVA cobrado.</p> <p>3. A declaração periódica de IVA permite informar a administração dos seguintes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o montante, sem impostos, das vendas ou prestações de serviços facturadas aos clientes e o IVA devido sobre estas operações; • o montante que exclui o imposto sobre as vendas ou prestações de serviços pago aos fornecedores e o IVA dedutível sobre estas operações.

¹⁰ O direito à dedução integral do imposto pago a montante ao longo de toda a cadeia de transacções, com exceção do consumidor final, garante a neutralidade do imposto independentemente da natureza do produto, da estrutura da cadeia de distribuição e dos meios técnicos utilizados para o seu fornecimento (lojas, entrega ao domicílio, Internet). Devido ao pagamento fraccionado, o IVA "passa através das empresas" e só se aplica às vendas ao consumidor final.

¹¹ Existem dois métodos principais para aplicar o processo de cobrança fraccionada sem tributar as empresas, permitindo aos sucessivos sujeitos passivos registados deduzir o IVA pago sobre as suas compras do IVA devido sobre as suas vendas.

- o método subtrativo indireto ("método baseado nas transacções"): cada operador cobra o IVA à taxa prescrita em cada uma das suas vendas e fornece ao comprador uma fatura indicando o montante do imposto cobrado. O comprador pode então deduzir o imposto pago a montante do imposto facturado nas suas vendas e pagar o saldo às autoridades fiscais ou receber um reembolso, se for caso disso.
- o método subtrativo direto ("método baseado na entidade"): o imposto é aplicado diretamente a uma medida contabilística do valor acrescentado, determinada para cada empresa através da dedução do IVA calculado sobre as compras elegíveis do IVA calculado sobre as vendas tributáveis.

O IVA funciona com base num imposto sobre o montante das vendas ou dos serviços prestados e na dedução do IVA pago sobre os bens e serviços adquiridos pela empresa.

O IVA surge assim, para a empresa, como um *imposto economicamente neutro*¹².

Para preservar a sua neutralidade sobre a atividade económica, a aplicação do IVA baseia-se no princípio do *mecanismo Tributação - Dedução*, segundo o qual o sujeito passivo, juridicamente responsável, procede da seguinte forma nas diferentes etapas do circuito económico :

1ª vez	O sujeito passivo calcula o imposto a pagar sobre as suas vendas ou prestações de serviços.
2ª vez	O sujeito passivo deduz o imposto dedutível aplicado aos elementos do preço de custo.
3ª vez	O sujeito passivo transfere a diferença (IVA devido) entre o IVA cobrado e o IVA dedutível para o Tesouro Público.

NB : *O consumidor final suporta o ónus final do IVA quando adquire um bem ou serviço.*

Neste sentido, as empresas de gestão colectiva funcionam como intermediários entre o Estado e o cliente.

Neste caso, a empresa é simplesmente o ponto de passagem do imposto, uma vez que paga o IVA pago pelo cliente ao Tesouro, enquanto o Estado a autoriza a deduzir ou reembolsar o IVA que paga aos seus fornecedores.

Quando uma empresa vende a particulares, estes pagam o preço de compra acrescido de IVA, mas só o preço sem IVA pertence à empresa. De facto, após a dedução do IVA pago a montante, a empresa deve reembolsar o IVA cobrado ao cliente.

Exemplo ilustrativo :

A empresa compra um artigo por 800.000 euros antes de impostos, com IVA à taxa de 18%.

> Ou seja, IVA = [Montante sem imposto (800.000) x 18%] = 144.000

A empresa está a revender este imóvel com um lucro de 200.000.

O preço de retalho, excluindo impostos, é de 1.000.000 (800.000 + 200.000) com 18% de IVA.

> Ou seja, IVA = [Montante sem imposto (1.000.000) x 18%] = 180.000

> Ou seja, Preço de venda com todos os impostos incluídos = [Montante sem impostos (1.000.000) + IVA (180.000)] = 1.180.000

O montante cobrado ao cliente (correspondente ao preço de venda, incluindo impostos) : 1.180.000.

IVA dedutível = 144.000

IVA cobrado = 180.000

IVA a pagar ao Estado: 180.000 - 144.000 = 36.000

Uma vez que o IVA é aplicado ao valor acrescentado pago pelo consumidor final (neste caso, o custo de aquisição já está sujeito a IVA, ou seja, 800.000 sem imposto), o IVA devido ao Estado é o pago pelo consumidor final, ou seja, 200.000 sem imposto x 18% = 36.000.

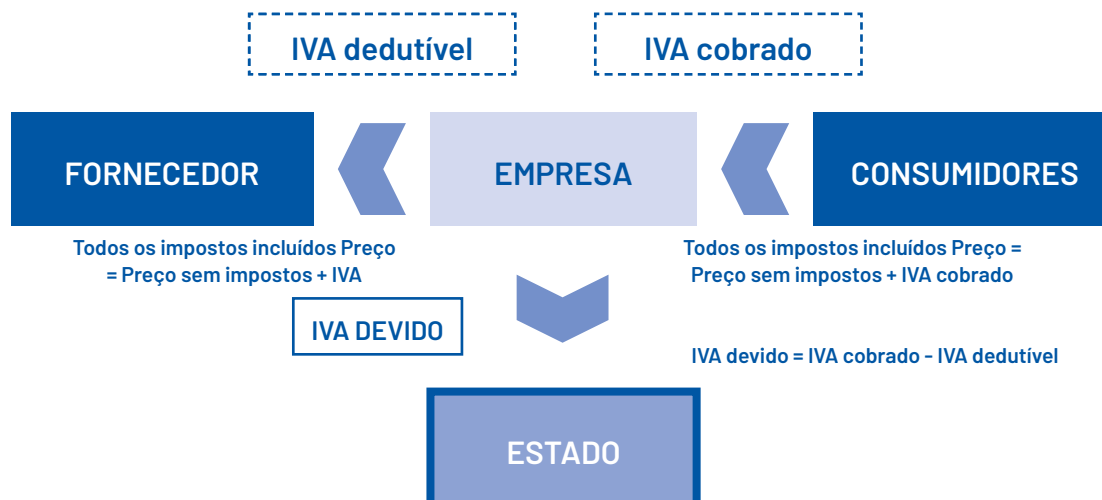
Ao aplicar o IVA ao montante total, ou seja, 800.000 sem impostos + 200.000 sem impostos (1.000.000 sem impostos x 18% = 180.000), o mesmo montante, ou seja, 800.000 sem impostos, foi tributado duas vezes. Para garantir a neutralidade da segunda tributação e o

NB : Como quase todos os países que aplicam um sistema de IVA, os Estados da Zona seguem o método subtrativo indireto.

¹² Embora o IVA seja fiscalmente neutro, uma vez que não é suportado pela empresa, desempenha, no entanto, um papel importante na gestão da tesouraria da empresa. De facto, ao utilizar as empresas como intermediários para a cobrança do IVA, o Estado perturba de certa forma a sua gestão de tesouraria. Embora a cobrança do IVA permita, em geral, que o IVA seja cobrado momentaneamente em nome do Estado, exige também um certo tempo.

princípio da tributação à margem, é deduzido o montante da primeira tributação, ou seja, o IVA devido = 36.000 (180.000-144.000 = 36.000).

O diagrama seguinte mostra o mecanismo de tributação-dedução do IVA:



Quem são os contribuintes sujeitos a IVA ?

O contribuinte legal:

- é a pessoa ou a empresa que cobra o IVA quando vende ou distribui um serviço ou um bem.

O verdadeiro devedor:

- é o consumidor final que suporta o IVA.

Por esta razão, o IVA é:

- cobrados pelos intermediários (produtores, comerciantes, prestadores de serviços, etc...) que são legalmente responsáveis;
- pagos definitivamente pelos consumidores finais, que são os verdadeiros devedores.

Importante :

IVA cobrado pelo Estado = IVA pago pelo consumidor final

Ver « 2.1. Anexo ao Guia Prático do IVA »: Exemplo de uma operação sujeita a IVA : caso prático

Aplicação do IVA na CEDEAO

Cada Estado Membro da CEDEAO introduziu (ou é obrigado a introduzir) um sistema de IVA, totalmente em conformidade, em princípio, com a Diretiva C/DIR.1/05/09 de 27 de maio de 2009, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), alterada pela Diretiva C/DIR.2 /12/17, bem como a Diretiva n. 02/98/CM/WAEMU, de 22 de dezembro de 1998, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da UEMOA em matéria de IVA, alterada pela Diretiva n.º 02/2009/CM/WAEMU, de 27 de março de 2009.

No Guia Prático do IVA na CEDEAO, o termo « Diretiva IVA» é utilizado para designar as duas (02) Directivas IVA da CEDEAO e as Directivas IVA da UEMOA.

Este Guia refere-se às Directivas da CEDEAO porque nem todos os Estados-Membros da CEDEAO são membros da UEMOA, mas as mesmas regras, com algumas nuances, encontram-se na Diretiva 02/98 da UEMOA¹³.

Adaptação do guia prático do IVA para as administrações fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO e da Mauritânia

O Guia Prático do IVA para as Administrações Fiscais dos Estados-Membros da CEDEAO e da Mauritânia é apresentado sob a forma de FOLHAS de informação, precedidas de uma **introdução geral** e de um anexo.

As **FOLHAS técnicas** apresentam e analisam os diferentes aspectos do IVA. As disposições da Diretiva IVA relativas ao tema do IVA abordado são reproduzidas textualmente no início de cada FOLHA Técnica.

O **anexo** (i) reproduz as listas comuns de produtos isentos de IVA anexas à Diretiva IVA, (ii) trata de casos práticos sobre algumas questões complicadas em matéria de IVA e (iii) apresenta algumas práticas internacionais modernas em matéria de IVA.

¹³ As directivas são vinculativas para todos os Estados-Membros da Comunidade, mas não são diretamente aplicáveis, ao contrário dos regulamentos. Os Estados-Membros devem, evidentemente, transpor as directivas, mas só estão vinculados aos objectivos que fixam e aos resultados a alcançar (Carta n.º 534 de 6 de junho de 2017 do Diretor-Geral da DGID no Senegal)





FICHA 1

SUJEITOS PASSIVOS DE IVA

FOLHA 1

SUJEITOS PASSIVOS DE IVA

A FOLHA 1, relativa aos sujeitos passivos de IVA, aborda as seguintes questões:

- Que pessoas e empresas estão sujeitas a IVA?
- Quais são os regimes fiscais e os limiares do IVA?
- E, por último, quais são as obrigações fiscais dos sujeitos passivos de IVA?

O conceito de responsabilidade é fundamental em matéria de IVA porque confere ao sujeito passivo a prerrogativa de cobrar o IVA e de exercer o direito à dedução do IVA

Gráfico 2 : Noção de sujeito passivo no sistema do IVA

A qualidade de sujeito passivo resulta da realização, de forma autónoma, de operações relativas a uma atividade industrial, comercial, não comercial, agrícola, extractiva ou artesanal.

Por outras palavras, o sujeito passivo é qualquer pessoa que efectue operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, quer essas operações impliquem o pagamento de IVA quer estejam isentas desse imposto.

A noção de sujeito passivo é particularmente importante no mecanismo do IVA.

A qualidade de sujeito passivo confere ao seu titular:

- o direito de cobrar o IVA aos seus clientes (ou seja, calcula-o e acrescenta-o ao seu preço) e garante assim a cobrança deste imposto.
- o direito à dedução do IVA pago a montante.

Gráfico 3 : Operações efectuadas por um sujeito passivo : Preço (todos os impostos incluídos)

Os preços cobrados por um sujeito passivo nas suas transacções com os seus clientes incluem todos os impostos, a menos que estes estejam expressamente isentos de IVA.



1.1. SUJEITOS PASSIVOS DE IVA

As pessoas singulares e colectivas sujeitas ao IVA nos Estados-Membros são referidas nos artigos 4 e 16 da Diretiva IVA.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 4:

São sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou colectivas, incluindo as autoridades públicas e os organismos de direito público, que efectuem operações tributáveis (...), nomeadamente:

1. Importadores;

2. Produtores:

Por produtor, queremos dizer:

- a) Pessoas singulares ou colectivas que, a título principal ou acessório, extraíam, fabriquem ou transformem mercadorias, quer para o fabrico de outros produtos, quer para utilização final;
- b) As pessoas singulares ou colectivas que substituam de facto o fabricante para efectuar, nas suas fábricas ou fora delas, todas as operações relativas ao fabrico ou à apresentação comercial final dos produtos, quer estes sejam vendidos sob a marca ou em nome de quem efectua as operações;
- c) As pessoas singulares ou colectivas realizem com terceiros as operações referidas nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 3;
- d) Os fabricantes que dão a um produto a sua forma final, por conta de um contratante principal, trabalhando em ou com bens móveis de que não são proprietários e aos quais aplicam simplesmente os seus conhecimentos.

3. Os empreiteiros e todas as pessoas singulares ou colectivas que executem trabalhos de construção por sua conta ou por conta de terceiros;

4. Empresas de aluguer ou de locação financeira;

5. Comerciantes: são considerados comerciantes, todos aqueles que habitualmente compram a retalho, no estado em que se encontram ou após acondicionamento de bens móveis ou imóveis;

6. Prestadores de serviços;

7. Pessoas singulares ou colectivas, qualquer que seja o seu nome e a sua situação relativamente a todos os outros impostos:

- que tenham sido autorizados a receber bens ou serviços com isenção de imposto ou ao abrigo do benefício de uma taxa reduzida, quando as condições dessa isenção ou dessa taxa deixarem de estar preenchidas, circunstâncias que tornam exigível o imposto ou o imposto adicional;
- que vendem ou entregam em nome de outros contribuintes;
- que efectuem operações tributáveis em nome de empresas estrangeiras.

As pessoas acima definidas estão sujeitas ao IVA independentemente do seu estatuto jurídico e da sua situação relativamente a outros impostos, da forma ou da natureza das suas intervenções.

No entanto, as pessoas colectivas de direito público não estão sujeitas ao IVA no que respeita aos seus serviços administrativos, educativos, sociais, culturais e desportivos, quando a sua não tributação não provoque distorções nas condições de concorrência.

NB : Todas as pessoas singulares ou colectivas, incluindo os organismos públicos e as organizações de direito público, estão sujeitas ao IVA, independentemente do seu estatuto jurídico, da sua situação em relação a outros impostos ou da forma ou natureza das suas actividades, se efectuarem operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

a- Importadores

Um « importador », é uma pessoa singular ou colectiva que efectua uma operação de importação, ou seja, que compra bens do estrangeiro para consumo no território de um Estado-Membro.

O importador é, por conseguinte, devedor do IVA com base na operação de importação que efectua.

O projeto de Diretiva IVA (atualmente em fase de validação) clarifica a definição de importação de bens da seguinte forma:

Importação: o movimento transfronteiriço de mercadorias através da fronteira aduaneira de um Estado-Membro;

b- Os produtores

Por produtor, queremos dizer :

- Pessoas singulares ou colectivas que, a título principal ou acessório, extraem, fabricam ou transformam mercadorias, quer para fabricar outros produtos, quer para utilização final.
- As pessoas singulares ou colectivas que substituem de facto o fabricante para efetuar, quer nas suas fábricas quer fora delas, todas as operações relativas ao fabrico ou à apresentação comercial final dos produtos, quer estes sejam vendidos sob a marca ou em nome de quem efectua as operações.
- Pessoas singulares ou colectivas que mandam terceiros efetuar as transacções acima referidas.
- Os fabricantes que dão a um produto a sua forma final, por conta de um contratante principal, trabalhando em ou com bens móveis de que não são proprietários e aos quais aplicam simplesmente os seus conhecimentos.

c- Os empreiteiros e todas as pessoas singulares ou colectivas que efectuem trabalhos de construção por sua conta ou por conta de terceiros

Um « empreiteiro de obras de construção civil », é uma pessoa que, a título profissional ou ocasionalmente através de uma empresa, utiliza materiais destinados à construção, manutenção, reparação ou transformação de um edifício.

Assim, o estatuto de empreiteiro de obras de construção é reconhecido à empresa que efectua os trabalhos de manutenção dos seus edifícios para as suas próprias necessidades. Por outro lado, esta qualidade é recusada por quem não participa na direcção ou na execução dos trabalhos.

O gestor de projeto responsável pela construção de um edifício e pelo pagamento das facturas dos outros participantes na construção, em nome do seu cliente, nos termos do contrato celebrado com este último, é equiparado a um empreiteiro de obras imobiliárias.

Como tal, deve pagar o IVA sobre o montante total pago pelo cliente após dedução do imposto que lhe é cobrado pelos contratantes.

d- Empresas de aluguer ou de locação financeira

O leasing é uma operação de financiamento de aluguer que liga um profissional, o locador, a um cliente, o locatário. Permite às empresas alugar materiais, equipamentos e edifícios e adquiri-los no final do contrato.

As sociedades de locação financeira são aquelas que, regularmente, compram bens móveis ou imóveis com a intenção de os colocar à disposição de um locatário que tem a opção de adquirir, o mais tardar no final do contrato, a totalidade ou parte do bem locado, em troca de um preço acordado que tem em conta, pelo menos em parte, os pagamentos efectuados a título de renda.

e- Comerciantes

Os comerciantes são pessoas que normalmente compram bens móveis ou imóveis para revenda, no estado em que se encontram ou após acondicionamento.

f- Prestadores de serviços

Um prestador de serviços é uma pessoa que efectua operações que não o fornecimento de bens.

Gráfico 4: Sujeição ao IVA dos prestadores de serviços

A definição fiscal da noção de "prestador de serviços", que se refere às pessoas que efectuam operações que não sejam entregas de bens, considera que, a priori, todos os operadores económicos estão sujeitos ao IVA, a menos que estejam isentos.

g- Outras pessoas singulares ou colectivas sujeitas a IVA

As pessoas singulares ou colectivas estão igualmente sujeitas ao IVA, independentemente do nome sob o qual operam, e a sua situação relativamente a todos os outros impostos é a seguinte :

- que tenham sido autorizados a receber bens ou serviços isentos de imposto ou a uma taxa reduzida, quando as condições para essa isenção ou taxa reduzida não estão ou deixaram de estar preenchidas, circunstâncias que tornam o imposto ou o imposto adicional exigível;
- que vendem ou fornecem em nome de outros contribuintes;
- que efectuam operações tributáveis em nome de empresas estrangeiras

1.12. Pessoas colectivas ou organismos de direito público que exerçam uma actividade industrial ou comercial em regime privado**Gráfico 5: Critérios de RESPONSABILIDADE pelo IVA das pessoas de direito público**

As pessoas ou organismos de direito público estão sujeitos ao IVA :

- quando exercem actividades industriais ou comerciais, independentemente do seu estatuto;
- e que exerçam essas actividades através de meios e métodos comparáveis aos utilizados pelas pessoas singulares ou colectivas de direito privado.

Assim, se um organismo público exerce uma atividade lucrativa, está sujeito ao IVA sobre essa atividade.

NB: No entanto, as pessoas colectivas de direito público não estão sujeitas ao IVA sobre os seus serviços administrativos, educativos, sociais, culturais e desportivos quando a sua não tributação não falseia as condições de concorrência.

1.13. Um sujeito passivo não residente no Estado-Membro

A responsabilidade dos operadores que não residem no Estado-Membro e os métodos de tributação são definidos nos artigos 16 e 17 da diretiva.

O projeto de diretiva atualmente em fase de validação fornece informações adicionais ao antigo artigo 17 que passa a ser o artigo 16º (ver novo projeto de diretiva IVA).

- 1) Os Estados-Membros determinam as obrigações fiscais dos contribuintes não estabelecidos no seu território que efectuem operações tributáveis no seu território.
- 2) Para evitar a sobreposição de tributação ou não tributação, os Estados-Membros devem respeitar todas as medidas propostas pela jurisdição comunitária para o efeito.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 16:

1. Se o sujeito passivo não for residente num Estado-Membro, deve designar um representante solvente acreditado, residente no referido Estado, que se compromete a cumprir as obrigações relativas ao IVA e é responsável solidariamente com ele pelo pagamento do imposto.
2. No caso de não ser nomeado um representante, o IVA e, se necessário, as sanções correspondentes devem ser pagos pelo cliente em nome da pessoa que não tem um estabelecimento estável no Estado.

Artigo 17:

1. Os Estados-Membros estabelecerão as obrigações fiscais dos contribuintes que efectuem operações tributáveis transacções sem estarem estabelecidas no seu território.
2. No entanto, para evitar casos de dupla tributação ou de não tributação, os Estados-Membros devem respeitar todas as medidas propostas pela jurisdição comunitária nesta matéria.

Quando não é residente no Estado-Membro, a pessoa singular ou colectiva que efectua uma operação (prestação de serviços) sujeita a IVA no Estado-Membro deve ter um representante residente no referido Estado-Membro para cumprir as formalidades a que os sujeitos passivos estão sujeitos e para pagar o IVA em seu nome.



Os Estados-Membros determinam as obrigações fiscais dos sujeitos passivos não estabelecidos no seu território que aí efectuem operações tributáveis

Gráfico 6: Representante fiscal, conceitos-chave a reter

Para ser acreditado, o representante fiscal de um contribuinte não residente no Estado-Membro deve oferecer garantias de solvabilidade e credibilidade. Por exemplo, não deve ter um historial de comportamento fraudulento.

A representação deve ser formalizada. Não pode ser presumida e deve basear-se num ato formal que designe expressamente a pessoa representada (correspondência dirigida à administração fiscal - indicando o nome, a morada e o número de identificação fiscal do representante fiscal - ou um mandato escrito).

NB: Na ausência da designação de um representante fiscal¹⁴, cabe ao beneficiário dos serviços do prestador de serviços não residente reter e reembolsar o IVA sobre o serviço recebido.

► **Caso prático do IVA nas operações efectuadas com sujeitos passivos não residentes no « Anexo 9 do Guia Prático do IVA ». Página 151**



1.2. REGIMES E LIMIARES DE TRIBUTAÇÃO DO IVA

Os regimes de IVA e os limiares aplicáveis aos sujeitos passivos são definidos nos artigos 5 a 7 da Diretiva IVA:

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Article 5:

Cada Estado-Membro determina um limiar de volume de negócios anual isento de IVA, em relação ao qual qualquer pessoa singular ou colectiva é devedora de IVA, de acordo com o regime vigente, independentemente da forma jurídica ou da natureza das actividades exercidas.

No entanto, cada Estado tem o poder de sujeitar automaticamente ao IVA as pessoas singulares ou colectivas e as pessoas que exerçam uma atividade não comercial.

Article 6:

O montante do volume de negócios anual, incluindo todos os direitos e impostos que constituem o limiar de responsabilidade, será entre:

- 12 000 USD e 200 000 USD para o fornecimento de bens;
- 10 000 USD e 150 000 USD para a prestação de serviços.

¹⁴ Dificuldades em nomear um representante fiscal para determinadas transacções:

A nomeação de um representante fiscal era uma prática comum quando as transacções transfronteiriças eram relativamente pouco numerosas e cada transacção envolvia montantes bastante elevados.

No entanto, não obstante a capacidade do representante fiscal para facilitar a cobrança e a recuperação do imposto, o carácter obrigatório deste tipo de nomeação pode ter consequências inesperadas. Os fornecedores estrangeiros, confrontados com a obrigação de nomear um representante fiscal na jurisdição fiscal, podem decidir limitar as suas trocas comerciais com essa jurisdição ou, deliberadamente, não cumprir as regras da jurisdição fiscal, especialmente no caso de transacções que envolvam montantes ou margens de lucro relativamente reduzidos.

Para uma empresa com vendas reduzidas na jurisdição fiscal, o custo de nomear um representante fiscal pode ser desproporcionado em relação às suas receitas, especialmente nos casos em que o representante fiscal transfere o risco de incumprimento para o prestador de serviços estrangeiro, exigindo-lhe uma garantia. Pode ser difícil para os prestadores de serviços contratar um representante disposto a desempenhar este papel quando este é solidariamente responsável pelas obrigações do prestador de serviços estrangeiro em matéria de IVA. Estas consequências indesejáveis devem ser objeto de especial atenção aquando da conceção de um sistema de cobrança baseado na identificação. (Mecanismos para a cobrança efectiva do IVA/gst quando o fornecedor não está localizado na jurisdição fiscal © OCDE 2017 - página 33).

Estes montantes serão objeto de revisão pelo Conselho de Ministros, sob proposta da Comissão, a fim de ter em conta a dinâmica das economias da Comunidade.

Artigo 7:

Os Estados-Membros têm competência para instituir um regime simplificado efetivo ou outros regimes de efeito equivalente para as pequenas e médias empresas ou indústrias (PME (Pequenas e Médias Empresas) ou PMI (Pequenas e Médias Indústrias), a fim de limitar as obrigações de declaração e facilitar a gestão administrativa das empresas cujo volume de negócios anual, excluindo o IVA, seja inferior ao limiar acordado.

No entanto, os Estados-Membros terão também o poder de autorizar as empresas ou qualquer outro prestador de serviços a formular uma opção para a sua responsabilidade.

A Diretiva IVA prevê três regimes de sujeição ao IVA com base no volume de negócios, constituindo assim limiares de sujeição ao IVA:

- o regime atual (normal);
- o regime simplificado atual;
- e o regime de opção.

1.21. Sujeição ao IVA ao abrigo do regime atual (normal)

O projeto de diretiva sobre o IVA, atualmente em fase de validação, propõe a supressão dos limiares de IVA, deixando ao critério de cada Estado-Membro a fixação do seu próprio limiar em função da sua capacidade autónoma e da sua estrutura económica. A nova redação do artigo 6 é reproduzida a seguir :

Cada Estado-Membro determina o limiar de vendas anuais, sem IVA, acima do qual qualquer pessoa singular ou colectiva está sujeita ao IVA, de acordo com o regime vigente, independentemente da forma jurídica ou da natureza das actividades exercidas.

Para cada Estado-Membro, o limiar é fixado em função da sua capacidade de gerir a sua carteira de IVA, mas também em função da sua estrutura económica, que difere de um país para outro.

1.22. Sujeição ao IVA no âmbito do regime simplificado efetivo das PME e das PMI¹⁵

Os Estados-Membros têm a opção de instituir um regime simplificado¹⁶ efetivo ou outros regimes com efeitos equivalentes para as PME ou PMI, com vista a limitar as obrigações de declaração e a facilitar a gestão administrativa das empresas cujo volume de negócios anual seja inferior ao limiar adotado.

Os sujeitos passivos do regime simplificado efetivo ou de regimes de efeitos equivalentes beneficiam de procedimentos simplificados em matéria de procedimentos de declaração, de periodicidade das obrigações declarativas e de pagamento do IVA.

¹⁵ Os critérios para definir uma pequena e média empresa (PME) e uma pequena e média indústria (PMI) diferem de um Estado para outro.

¹⁶ Em algumas jurisdições comunitárias, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado do imposto efetivo estão sujeitos a formalidades trimestrais. Num país como o Mali, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado do imposto efetivo são obrigados a apresentar uma única declaração anual.

Gráfico 7: Regime efetivo simplificado = formalidades simplificadas

Em certos Estados-Membros da Comunidade, os sujeitos passivos sujeitos ao regime simplificado efetivo estão sujeitos a formalidades trimestrais.

No Mali, o sujeito passivo sujeito ao regime simplificado efetivo está sujeito a uma única declaração anual¹⁷.

1.23. Sujeição ao IVA por opção

Os Estados-Membros têm o poder de autorizar as empresas ou qualquer outro prestador de serviços a formular uma opção relativamente à sua obrigação de pagamento do IVA.

Gráfico 8: Métodos de aplicação da opção por cada Estado-Membro

A opção de estar sujeito ao IVA está aberta aos sujeitos passivos que, em princípio, realizam um volume de negócios inferior aos limiares fixados pela diretiva.

As modalidades de aplicação da opção são deixadas à iniciativa de cada Estado-Membro¹⁸.

**1.3. OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS**

As obrigações a que estão vinculados os sujeitos passivos de IVA são especificadas nos artigos 16, 17, 42 a 47, 50 e 51 da diretiva, a seguir reproduzidos :

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Article 16 :

1. Se o sujeito passivo não for residente num Estado-Membro, deve designar um representante solvente acreditado, residente nesse Estado, que se comprometa a cumprir as obrigações em matéria de IVA e que seja solidariamente responsável com ele pelo pagamento do imposto.
2. No caso de não ser nomeado um representante, o IVA e, se necessário, as sanções correspondentes devem ser pagos pelo cliente em nome da pessoa que não tem um estabelecimento estável no Estado.

¹⁷ NB: A modernização dos regimes fiscais é uma reforma urgente se quisermos mobilizar montantes significativos de IVA. Em particular, a introdução de um regime fiscal sintético para a administração eficiente das pequenas empresas oferece as vantagens de uma gestão simplificada, que pode ser alcançada através da aplicação de uma única taxa de imposto às vendas anuais. Esta reforma é indissociável do aumento desejado do limiar do IVA, uma vez que as empresas abrangidas pelo regime de imposto sintético deixam de cobrar IVA.

Para além de reduzir os custos da administração fiscal, a reforma facilita a conciliação das informações fiscais com as vendas declaradas pelo contribuinte, com o duplo objetivo de tributar os que não declararam e de ajustar a matéria coletável dos que não declararam as suas vendas. Além disso, as obrigações do contribuinte são aliviadas pelo facto de apresentar apenas uma declaração por ano. Exemplo: Mali.

¹⁸ As melhores práticas sugerem que o regime de opção deve ser administrado com o máximo cuidado, dada a instabilidade das empresas nesta situação, e para evitar que se torne um regime de refúgio. Na maior parte das vezes, as empresas sujeitas a este regime beneficiam de um direito à dedução sem cobrarem efetivamente o IVA aos seus clientes. Encontram-se, assim, numa situação de crédito crónico de IVA, o que compromete a eficácia do IVA. Nestas condições, as empresas que não cumpram as suas obrigações de declaração ver-se-ão retiradas do regime, que é um regime preferencial e não um direito. As tendências actuais em alguns países são no sentido de eliminar o regime de opção, uma vez que este se tornou ineficaz e os seus efeitos inibem a eficácia do IVA (por exemplo, Camarões).

Artigo 17:

1. Os Estados-Membros estabelecerão as obrigações fiscais dos contribuintes que efectuem operações tributáveis sem estarem estabelecidos no seu território.
 2. No entanto, a fim de evitar casos de dupla tributação ou de não tributação, os Estados-Membros devem respeitar todas as medidas propostas pelas autoridades comunitárias a este respeito.
-

Artigo 42:

1. Qualquer sujeito passivo de IVA deve, nos prazos fixados por cada Estado-Membro, apresentar à Autoridade Tributária territorialmente competente, uma declaração de existência acompanhada de um pedido de registo.
 2. A Autoridade Tributária de cada Estado cumpre as formalidades de registo de acordo com o procedimento previsto na sua legislação.
 3. Um contribuinte só pode reivindicar o estatuto de sujeito passivo após o registo e a receção de um número de identificação fiscal.
-

Artigo 43:

A declaração de transferência, cessação ou alteração deve ser apresentada às autoridades fiscais territorialmente competentes nos prazos fixados por cada Estado-Membro.

Artigo 44:

Os sujeitos passivos, por opção, ficam sujeitos às mesmas obrigações do regime de declaração e às mesmas regras de gestão que os sujeitos passivos de pleno direito.

Artigo 45:

Os sujeitos passivos do regime efetivo devem manter uma contabilidade regular, tal como previsto nas disposições legais e regulamentares. Os Estados-Membros podem limitar esta obrigação de acordo com outros regimes de IVA que não o regime efetivo .

Os documentos contabilísticos, bem como os documentos comprovativos das operações efectuadas pelo contribuinte, nomeadamente as facturas de compra, devem ser conservados durante um período de dez anos após o ano em que as operações foram registadas nos livros de contabilidade.

Estes documentos devem ser apresentados quando solicitados pelas autoridades fiscais, sem o que serão aplicadas as sanções previstas nas disposições do Código Geral dos Impostos de cada Estado-Membro.

Artigo 46:

1. Todos os sujeitos passivos devem emitir uma fatura para os bens entregues ou serviços prestados a outro contribuinte, bem como para os depósitos recebidos no âmbito das operações e que conduzam a uma obrigação fiscal.
 2. A fatura deve indicar, nomeadamente
 - os números de série das facturas;
 - o nome, o endereço e o número de identificação do contribuinte que emitiu a fatura;
 - o tipo de transacções efectuadas;
 - a taxa de tributação, especificando o custo principal e os cêntimos adicionais, o custo isento de impostos e o imposto correspondente; e o montante, incluindo todos os impostos;
 - o nome, o endereço e o número de identificação fiscal do cliente.
-

Artigo 47:

Para os sujeitos passivos parciais, as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado devem ser distinguidas das não sujeitas.

Para cada transação que exija a emissão de uma fatura, devem ser indicados os seguintes elementos

- base não tributável da transação;
- a base tributável, a taxa aplicável e a base do IVA.

Artigo 50:

1. O imposto devido deve ser pago espontaneamente de acordo com a periodicidade em vigor em cada Estado-Membro.
2. Os contribuintes são obrigados a entregar uma declaração mensal de imposto às autoridades fiscais ou aos serviços competentes, em conformidade com o modelo prescrito pela autoridade fiscal.
3. A declaração de imposto relativa às transações do mês anterior deve ser acompanhada do respetivo pagamento. Deve ser executada mesmo que não tenha sido efectuada qualquer transação durante o mês em questão e, nesse caso, deve conter a menção « NULO ».
4. Os exportadores são obrigados a anexar às suas declarações fiscais mensais as referências aduaneiras das exportações efectuadas aquando do repatriamento de fundos relativos às vendas de exportação cujo reembolso é solicitado.

Artigo 51:

A declaração relativa a um determinado período deve ser depositada dentro do prazo de depósito da declaração de imposto previsto no Código Geral dos Impostos de cada Estado-Membro, acompanhada do meio de pagamento autorizado por cada Estado-Membro.

Os sujeitos passivos de IVA estão sujeitos às mesmas obrigações em todos os Estados-Membros:

- registo (antes de iniciarem as suas actividades e em caso de cessação ou alteração das mesmas);
- manter uma contabilidade regular;
- emissão de facturas no respeito de determinadas formalidades;
- declarar e pagar o IVA.

1.31. Declaração/Registo junto da Autoridade Tributária

As regras e os procedimentos de registo dos sujeitos passivos são definidos nos artigos 42 a 44 da Diretiva IVA.

1.31.1. Declaração de Existência

Qualquer sujeito passivo de IVA deve, nos prazos fixados por cada Estado-Membro, apresentar uma declaração de existência à autoridade local competente, acompanhada de um pedido de registo.

Os prazos de inscrição são fixados por cada Estado-Membro.

Compete a cada Estado-Membro determinar os documentos e os procedimentos de registo.

Cabe também às autoridades fiscais de cada país cumprir as formalidades de registo em conformidade com o procedimento estabelecido pela legislação do país.

Gráfico 9: Registo de sujeitos passivos

Em todos os casos, os contribuintes só podem reivindicar a sua qualidade de sujeitos passivos depois de terem sido registados no ficheiro fiscal e de lhes ter sido atribuído um número de identificação fiscal¹⁹.

As melhores práticas internacionais recomendam que se estabeleça (se ainda não o tiver feito) o procedimento de registo eletrónico para facilitar as formalidades para as empresas, evitar erros na reintrodução de informações pela administração e contribuir para a interoperabilidade dos sistemas, com o objetivo de interligar os sistemas de informação fiscal, cruzar informações fiscais e reforçar o panorama fiscal²⁰.

NB: Uma empresa estrangeira (não residente) a quem sejam adjudicados contratos que exijam a abertura de um estabelecimento estável no Estado deve apresentar uma declaração de existência para efeitos de registo.

1.31.2. Declaração em caso de transferência, cessação ou alteração das actividades

A declaração de transferência, cessação ou alteração de actividades deve ser apresentada às autoridades fiscais territorialmente competentes nos prazos fixados por cada Estado-Membro.

O Estado-Membro tem a prerrogativa de fixar os prazos e procedimentos para as declarações de transferência, cessação ou alteração de actividades.

Os diferentes acontecimentos que afectam a vida da empresa devem ser comunicados à administração; trata-se, nomeadamente, da inscrição (criação da empresa, abertura de uma sucursal, de estabelecimentos, etc.), da modificação das condições de funcionamento ou de exploração (modificação dos estatutos, da forma jurídica, fusão, entrada parcial de activos, etc.) e da cessação de atividade (temporária ou definitiva).

1.31.3. Declarações de sujeitos passivos por Opção

Os sujeitos passivos por opção estão sujeitos às mesmas obrigações de declaração e às mesmas regras de gestão que os sujeitos passivos por transação legal. Estas regras são estabelecidas por cada Estado-Membro em conformidade com a Diretiva IVA.

1.32. Obrigações contabilísticas

1.32.1. Contabilidade regular

Os sujeitos passivos sujeitos ao regime real (normal) devem manter uma contabilidade regular, tal como previsto nos textos legais e regulamentares.



NB: Os Estados-Membros podem limitar as obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos sujeitos a regimes de iva diferentes do regime efetivo (normal).

¹⁹ As autoridades fiscais devem assegurar que o estatuto de sujeito passivo seja considerado no momento do registo da empresa. A prática atual de tratamento das operações de IVA após a apresentação da declaração de IVA depara-se com dois obstáculos: (1) o controlo e o tratamento das declarações não entregues são distorcidos pelo facto de a administração considerar em situação de incumprimento as empresas que não entregam as suas declarações nos prazos legais; (2) os ficheiros dos contribuintes não são fiáveis, uma vez que existe sempre uma discrepância significativa entre o número de sujeitos passivos e o número de contribuintes.

²⁰ A melhor prática é que o rácio de incumprimento seja o resultado do número de contribuintes registados dividido pelo número de declarações mensais entregues.

Gráfico 10 : Obrigações contabilísticas/regime simplificado

Cada Estado-Membro é livre de limitar as obrigações contabilísticas dos contribuintes sujeitos ao regime simplificado efetivo.

Em contrapartida, os contribuintes sujeitos ao regime « real » (normal) devem cumprir todas as obrigações contabilísticas previstas, sem qualquer possibilidade de limitação.

As melhores práticas internacionais recomendam que os Estados-Membros desenvolvam procedimentos de contabilidade eletrónica nas suas jurisdições. Os contribuintes que registam as suas contas utilizando software de contabilidade ou de gestão devem fazê-lo, para efeitos de controlo pelas autoridades fiscais, utilizando software ou sistemas seguros ou certificados.

1.32.2. Armazenamento de documentos contabilísticos e comprovativos: Período de 10 anos

Os documentos contabilísticos, bem como os documentos comprovativos das operações efectuadas pelo contribuinte, nomeadamente as facturas de compra, devem ser conservados durante um período de dez (10) anos²¹ após o ano em que as operações foram registadas nos registos contabilísticos.

Todos estes documentos devem ser fornecidos a pedido das autoridades fiscais; caso contrário, podem ser objeto de sanções em conformidade com as disposições de cada Estado-Membro.

O período de conservação de dez (10) anos aplica-se igualmente às informações, documentos, dados, tratamento informático ou sistemas de informação que façam parte dos controlos internos de uma empresa. Estes podem, à escolha do contribuinte, ser conservados em papel ou em suporte eletrónico, independentemente da sua forma original.

1.32.3. Casos: Obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos parciais

Para os sujeitos passivos parciais (ver 8.4), é necessário distinguir as operações sujeitas a IVA das que não o são²².

Para cada transação que resulte no estabelecimento de uma fatura, deve ser indicado o seguinte :

- a base não tributável da transação;
- a base tributável, a taxa aplicável e o montante do IVA.

Este método é designado por « *regra de sectorização* ».

Trata-se de seguir separadamente, na contabilidade da empresa, os dados específicos de cada um dos diferentes sectores criados no âmbito dos diferentes tipos de actividades exercidas (aquisições de bens ou serviços, cessões de activos fixos, transferência destes bens entre sectores, etc.).

Estes mesmos sectores permitirão, portanto, à empresa isolar categorias de operações sujeitas ao mesmo regime de IVA (isentas ou tributadas).

Assim, devem ser constituídos dois sectores :

- o sector das operações isentas;
- o sector das operações tributáveis.

²¹ Este período de 10 anos é coerente com o período fixado pelas normas contabilísticas (artigo 23.º do Ato Unifome da OHADA sobre o direito contabilístico e a informação financeira) e pelas práticas internacionais.

²² Processamento e caso prático: Contribuintes registados parciais - Ver FOLHA 13-6

1.33. Obrigações de faturação

Gráfico 11: Justificação da faturação

O IVA baseia-se no princípio fundamental de que o imposto incluído no preço de uma operação tributada é dedutível do imposto aplicável a essa operação.

De um ponto de vista formal, a dedução está sujeita à posse, por parte dos contribuintes, de um documento que contenha uma referência distinta ao IVA.

Na maioria dos casos, este documento, que justifica o direito à dedução, é a fatura emitida pelo fornecedor dos bens ou serviços.

Esta é a principal razão pela qual as facturas emitidas por sujeitos passivos estão sujeitas a regras especiais.

1.33.1. Emissão de faturas

Todos os sujeitos passivos devem emitir uma fatura para as entregas de bens ou prestações de serviços, bem como para os depósitos recebidos no âmbito destas operações, relativamente aos quais o imposto é devido.

Gráfico 12: Facturas electrónicas

As boas práticas internacionais recomendam que os Estados-Membros incentivem o desenvolvimento de procedimentos de faturação eletrónica.

Uma fatura eletrónica é uma fatura (ou um fluxo de facturas) criada, transmitida, recebida e arquivada em qualquer formato eletrónico.

Para que uma fatura seja considerada uma fatura eletrónica, todo o processo de faturação deve ser eletrónico.

Assim, uma fatura inicialmente concebida em papel, depois digitalizada, enviada e recebida por correio eletrónico não constitui uma fatura eletrónica, mas sim uma fatura em papel digitalizada.

1.33.2. Menções em facturas

A fatura deve indicar:

- os números de série das facturas;
- o nome o endereço e o número de identificação do contribuinte que emitiu a autorização;
- fatura e o tipo de transacções efectuadas;
- a taxa de tributação, especificando o custo principal e os cêntimos adicionais; o custo isento de impostos e o imposto correspondente; e o montante, incluindo todos os impostos ;
- o nome, o endereço e o número de identificação fiscal do cliente.

NB : Menções indevidas de IVA numa fatura:

Qualquer pessoa que mencione o IVA numa fatura ou em qualquer outro documento que o substitua é responsável por este imposto unicamente devido à sua faturação.

O fornecedor/prestador de serviços que fatura o IVA a uma taxa incorrecta ou sobre uma transação expressamente isenta é responsável pelo IVA.

Gráfico 13: Assinatura eletrónica

As melhores práticas internacionais recomendam que os Estados-Membros adotem os novos regulamentos relativos às « assinaturas electrónicas qualificadas».

Uma « assinatura eletrónica qualificada» é uma assinatura eletrónica avançada baseada num certificado qualificado e criada por um dispositivo seguro de criação de assinaturas electrónicas. A autenticidade da origem, a integridade do conteúdo e a legibilidade de uma fatura eletrónica podem ser asseguradas por meio desta assinatura sem quaisquer medidas adicionais. Para ter a certeza de que a chave pública pertence à pessoa ou à empresa que assina o documento, é necessário utilizar um certificado eletrónico, um documento em formato eletrónico assinado por uma terceira parte, denominada fornecedor de serviços de certificação, que atesta esta ligação.

As relações comerciais são cada vez mais conduzidas digitalmente e sem contacto físico; a digitalização tornou-se a regra desde a crise sanitária.

Devem ser tomadas medidas para criar um mecanismo de segurança dos dados que seja idêntico em todos os Estados-Membros.

Por exemplo, a segurança através do intercâmbio de dados informáticos e/ou a introdução de um sistema de assinatura eletrónica (qualificado ou não).

(Guia IVA « Groupe Revue Fiduciaire » 2686)

1.34. Liquidação, declaração e pagamento do IVA

1.34.1. Liquidação do IVA

A liquidação do imposto consiste em aplicar a taxa de IVA à carga fiscal (base) para determinar o montante do imposto devido.

Por outras palavras, liquidar o IVA é efetuar a operação, o que leva a determinar o montante do imposto.

1.34.2. Mapa mensal das transacções

Declarar o IVA consiste em cumprir as formalidades declarativas de acordo com uma periodicidade e regras específicas.

Os sujeitos passivos são obrigados a apresentar uma declaração com base no modelo elaborado pelas administrações fiscais de cada Estado-Membro.

> A declaração deve referir-se às transacções do mês anterior

Statement of the month M → Transactions of the month M-1

A declaração deve ser entregue mesmo que não tenha sido efectuada qualquer atividade no mês anterior (M-1). Neste caso, o formulário apresentado pela administração fiscal deve conter a menção «NULO».

Uma vez preenchida, a declaração deve ser transmitida ao serviço competente do Estado-Membro.



A declaração relativa a um determinado período deve ser apresentada nos prazos previstos, acompanhada dos meios de pagamento autorizados por cada Estado-Membro.

Na prática, a declaração deve conter um certo número de menções :

- a denominação ou nome do contribuinte
- o número de registo fiscal do contribuinte
- o endereço do contribuinte
- volume de negócios mensal
- volume de negócios tributável
- volume de negócios não tributado
- IVA cobrado
- IVA pago
- Crédito de IVA
- IVA restante devido

O sujeito passivo deve apresentar um quadro com o resumo do IVA deduzido cobrado pelos seus fornecedores e mencionar o nome, endereço e número de identificação fiscal destes últimos.

NB: Os exportadores devem anexar à sua declaração mensal as referências aduaneiras das exportações efectuadas para o repatriamento de fundos relativos às vendas de exportação para as quais é pedida uma restituição.

Gráfico 14 : Declaração eletrónica e declaração pré-estabelecida

As boas práticas internacionais recomendam que os Estados-Membros (como já acontece nalguns) apliquem o procedimento de « teledeclaração ».

A teledeclaração permite que os sujeitos passivos preencham a sua declaração por via eletrónica e a apresentem numa plataforma eletrónica.

O depósito eletrónico tem vantagens tanto para a administração fiscal, que poupa custos administrativos, como para o contribuinte, em termos de tempo e de eficácia. Além disso, facilita a integração dos dados desmaterializados no sistema informático da administração fiscal.

Para as pequenas empresas, as boas práticas internacionais recomendam, na ausência de teledeclaração, a criação de um sistema de declaração pré-estabelecido (como é o caso em alguns Estados-Membros). A declaração pré-estabelecida facilita as formalidades administrativas para o contribuinte e permite reduzir o custo da administração do imposto, contribuindo assim para reforçar uma melhor adesão ao sistema de declaração.

NB : A desmaterialização e a digitalização dos procedimentos pressupõem a criação de um sistema informático fiável e seguro.

1.34.3. Apresentação da declaração e pagamento do IVA

A declaração de IVA relativa a um determinado período deve ser apresentada ou transmitida dentro do prazo fixado pelo Estado-Membro.

A declaração deve ser acompanhada do pagamento do IVA devido através dos meios autorizados pelo Estado.

NB : O contribuinte não deve esperar para receber uma notificação ou um aviso fiscal. A declaração e o pagamento devem ser efectuados espontaneamente.

O IVA pode ser pago através dos seguintes meios de pagamento, em geral: pagamento eletrónico, cheque bancário ou postal, transferência, numerário, pagamentos por dinheiro móvel, etc.

Gráfico 15 : Pagamento eletrónico / Pagamento por dinheiro móvel

A maioria dos Estados-Membros criou um sistema de pagamento eletrónico denominado « telepagamento ».

Permite aos contribuintes pagar os seus impostos por via eletrónica (Internet), ordenando ao seu banco que efectue a transferência para a conta do Tesouro.

A digitalização dos procedimentos de pagamento é um ganho para a Administração Fiscal, que poupa dinheiro na gestão administrativa e na rastreabilidade dos fundos. Por seu lado, o contribuinte ganha em termos de tempo e eficiência²³.

Algumas jurisdições criaram também um sistema de pagamento de impostos e taxas através de dinheiro móvel, especialmente para os pequenos contribuintes.

²³ Recomenda-se a utilização de métodos de pagamento eletrónico para permitir que os fornecedores não residentes paguem o imposto devido por via eletrónica. Esta medida reduz não só os encargos administrativos e os custos do processo de pagamento para o fornecedor, mas também os custos de processamento do pagamento para as administrações fiscais. As jurisdições podem considerar a possibilidade de aceitar pagamentos nas moedas dos seus principais parceiros comerciais. (OCDE 2017 - Página 49)



FICHA 2

OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA

FOLHA 2

OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA

As « operações sujeitas a IVA » são operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. Em contrapartida, as operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA não estão sujeitas a IVA.

Para processar transacções tributáveis, é necessário :

- (i) especificar os princípios de base que regem as operações sujeitas a IVA e,
- (ii) apresentar todas as actividades tributáveis abrangidas pela Diretiva IVA.



2.1 PRINCÍPIO DE BASE QUE REGE AS OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA

2.1.1. Âmbito de aplicação do IVA

O IVA aplica-se às transacções abrangidas pelo âmbito de aplicação dos impostos.

- **Operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA**

O âmbito de aplicação do IVA abrange as actividades de valor exercidas num Estado-Membro por qualquer pessoa singular ou colectiva que exerça, de forma regular ou ocasional, actividades industriais, comerciais, não comerciais, agrícolas, extractivas ou artesanais, com exceção das actividades assalariadas.

Gráfico 16 : Operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA

Para serem abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, as operações efectuadas num Estado-Membro devem :

- fazer parte de uma actividade económica;
- ser efectuadas a título oneroso por qualquer pessoa singular ou colectiva que participe regular ou ocasionalmente;
- ser efectuada por um contribuinte que actue nessa qualidade.

NB : o projeto de diretiva atualmente em fase de validação alarga o âmbito de aplicação do IVA, através da tributação das transacções, mais adiante :

1. Venda de bens em segunda mão;
2. Comércio eletrónico;
3. Transporte intercomunitário de mercadorias no país de destino das mercadorias.

- **Operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA**

Quando não estão preenchidos todos os critérios acima enumerados, a operação é colocada fora do âmbito de aplicação do IVA e não está sujeita a imposto.

Gráfico 17 : Operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA : critérios

Para determinar se uma operação está isenta de IVA, o principal critério é a ausência de uma ligação direta entre a operação e uma atividade de valor financeiro (contribuição, remuneração específica, etc.).

Por exemplo, as seguintes actividades não são consideradas actividades económicas e, por conseguinte, não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA :

- A indemnização de seguro recebida na sequência de um sinistro e que constitui uma compensação justa pelo prejuízo sofrido;
- indemnização contratual ou legal por perdas e danos;
- assistência financeira recebida;
- o reembolso de despesas²⁴ efectivas recebidas de um terceiro por conta de quem as despesas foram efectuadas. No que diz respeito ao IVA, é jurisprudência constante que os pedidos de reembolso de despesas efectuadas por conta de outrem não constituem uma operação tributável, a menos que dissimulem um verdadeiro serviço, mesmo que facturado ao preço de custo;
- subvenções de capital (ver infra 11. Subvenções comerciais).

2.12. Quais são as consequências de incluir ou não uma operação no âmbito de aplicação do IVA?

- **Operação abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA**

Quando uma operação tem características de atividade económica e não está excluída do âmbito de aplicação ou expressamente isenta, deve ser sujeita a IVA, independentemente de resultar num ganho ou numa perda, ou de ser efectuada a preço de custo, a uma taxa fixa ou a um preço real.

- **Operação colocada fora do âmbito de aplicação do IVA**

Gráfico 18: Operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA

Quando a transação é colocada fora do âmbito do IVA, o operador não cobra qualquer IVA sobre as vendas que gera.

Por conseguinte, o operador não pode exercer o direito à dedução do IVA que paga sobre as suas aquisições de bens e serviços relativos a esta transação .

²⁴ NB : Pour que l'opération soit considérée comme un débours non compris dans la base d'imposition, il faut que qu'elle soit exécutée suivant un mandat explicite et préalable et que la refacturation se fasse à l'identique, et enfin l'opération doit être enregistrée en comptabilité, dans un compte d'attente.



2.2. ACTIVIDADES TRIBUTÁVEIS

O âmbito das actividades sujeitas a IVA é definido no artigo 3 da Diretiva IVA, reproduzido da seguinte format:

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 3 :

Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as operações efectuadas no âmbito de uma actividade económica exercida a título oneroso num Estado-Membro por qualquer pessoa singular ou colectiva que exerça, de forma habitual ou ocasional, uma actividade industrial, comercial, não comercial, agrícola, extractiva ou não industrial, com exclusão das actividades assalariadas.

São especialmente responsáveis as seguintes pessoas:

- a) Importações: A importação consiste em transpor a barreira de controlo aduaneiro de um Estado-Membro para introduzir mercadorias estrangeiras;
- b) Entrega de bens: Por entrega de bens entende-se qualquer transacção que conduza à transferência da propriedade de um bem corpóreo para um terceiro, a título oneroso;
- c) Auto-entrega de bens móveis e imóveis corpóreos por pessoas singulares ou colectivas para as suas necessidades, para as necessidades da sua empresa, ou transferência gratuita para um terceiro;
- d) Obras de construção: Por obras de construção entende-se todos os trabalhos executados pelos diferentes ofícios que participam na construção, manutenção e reparação de edifícios e obras de construção; obras públicas, trabalhos de caldeiras, edifícios e construção metálica, trabalhos de demolição, trabalhos acessórios ou preliminares às obras de construção, incluindo os contratos públicos com financiamento externo;
- e) Operações de transformação de produtos agrícolas ou de pesca e todas as outras operações, mesmo efectuadas por agricultores e pescadores, que, pela sua amplitude, se assemelhem às efectuadas por fabricantes ou comerciantes, quer essas operações constituam um prolongamento da actividade agrícola ou de pesca;
- f) Por prestação de serviços entende-se todas as outras transacções, para além das acima enumeradas, efectuadas entre duas pessoas juridicamente distintas e que incluam uma compensação em dinheiro ou em espécie;
- g) Por autosserviço entende-se os serviços efectuados pelos sujeitos passivos, quer para as suas empresas, quer para outras utilizações no âmbito normal da sua actividade;
- h) Venda de bens em segunda mão por profissionais;
- i) Transferências de elementos activos não incluídos na lista de bens isentos em cada Estado-Membro;
- j) Arrendamento, por profissionais do sector imobiliário, de terrenos não urbanizados e de locais vazios;
- k) Subvenções comerciais de qualquer tipo, concedidas aos sujeitos passivos em virtude da sua actividade tributável;
- l) Remissão de dívidas e abandono de créditos;
- m) Refinação, distribuição e introdução no consumo de produtos petrolíferos, excluindo a revenda a retalho dos produtos;
- n) Reembolsos de despesas efectuadas por um fornecedor em nome do seu cliente, para

além dos desembolsos indicados no artigo;

- o) De um modo geral, qualquer atividade lucrativa que não seja a remuneração salarial ou qualquer transação não está expressamente excluída do âmbito de aplicação da presente lei complementar.

NB : Para além da lista de operações tributáveis abrangidas pela Diretiva CEDEAO, as operações seguintes são equiparadas a uma entrega de bens ao abrigo da Diretiva UEMOA (Diretiva nº 02/98/CM/UEMOA de 22 de dezembro de 1998, alterada em 2009).

Diretiva nº02/98/CM UEMOA de 22 de dezembro de 1998, alterada em 2009

Artigo 8:

Entende-se por entrega de bens a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário.

São equiparadas a uma entrega de bens as seguintes operações :

- o abastecimento de água, eletricidade, gás e telecomunicações ;
- venda a prestações ;
- a transferência de bens cedidos ao abrigo de um contrato de comissão ou para a compra de bens.

2.21. Operações relativas a uma atividade económica e efectuadas a título oneroso num Estado-Membro

Nos Estados-Membros da Comunidade Europeia, o IVA é cobrado sobre as actividades económicas exercidas a título oneroso no interior de um Estado-Membro por qualquer pessoa singular ou colectiva que exerça a título independente, de forma regular ou ocasional, actividades de natureza industrial, comercial, não comercial, agrícola, extractiva ou artesanal, com exceção das actividades assalariadas.

Para maior clareza, as disposições seguintes explicam os conceitos:

- transacções que se inserem no âmbito de uma atividade económica;
- transacções efectuadas por valor.

• O que é uma « transação abrangida pelo âmbito de uma atividade económica »?

Em termos práticos, a atividade económica corresponde ao critério material utilizado para determinar se uma operação está sujeita a IVA.

Por « atividade económica », entende-se qualquer atividade exercida num Estado-Membro como produtor, comerciante ou prestador de serviços, por qualquer pessoa singular ou colectiva que exerça, regular ou ocasionalmente, actividades de natureza industrial, comercial, não comercial, agrícola, extractiva ou artesanal, com exceção das actividades assalariadas.

NB : Nos termos da Diretiva IVA, o trabalho por conta de outrem é a única atividade não sujeita a IVA. Qualquer pessoa que exerça um trabalho subordinado, por um período fixo ou indeterminado, sem assumir qualquer risco económico e recebendo uma remuneração, exerce uma atividade assalariada.

Gráfico 19 : Atividade exercida por um devedor não sujeito a IVA

Uma operação pontual efectuada por um não profissional não confere o estatuto de sujeito passivo.

Isto significa que a pessoa que não é sujeito passivo paga o IVA mas não tem o direito de o deduzir. Exemplo: um importador ocasional de um veículo para uso pessoal.

NB : Trata-se de uma questão puramente factual que deve ser avaliada caso a caso.

• O que é uma transação efectuada a título oneroso ?

Uma « transação de valor » é qualquer transação que implique uma remuneração por parte do comprador de um bem ou do destinatário de um serviço. A compensação pode ter ou não fins lucrativos.

No entanto, uma transação com fins lucrativos exige a existência de uma relação direta entre os bens entregues ou o serviço prestado, por um lado, e a compensação recebida, por outro.

Quando um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, proporciona um ganho a um terceiro e existe uma relação entre o valor recebido pelo sujeito passivo e o ganho recebido pelo terceiro, considera-se que a operação é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA²⁵, sob duas condições :

- a relação entre o valor recebido e o ganho deve ser direta;
- o ganho deve ser identificável.

Consequentemente, as entregas de bens e as prestações de serviços estão sujeitas a IVA, mesmo que sejam efectuadas « a preço de custo » ou com prejuízo.

2.22. Operações/actividades automaticamente sujeitas a IVA: definição, compreensão, interpretação

O artigo 3 da Diretiva IVA abrange as operações que devem ser sujeitas a IVA.

Cada uma destas transacções é definida, analisada e interpretada da seguinte forma:

1. Importações

« Importação » : a passagem da fronteira aduaneira de um Estado-Membro.

A fronteira aduaneira simboliza os limites do território aduaneiro do Estado-Membro, ou seja, a zona continental, as águas territoriais, a plataforma continental e a zona económica do Estado-Membro.

A empresa que efectua a importação, ou seja, que compra mercadorias no estrangeiro, é designada por importador.

Na maioria dos Estados-Membros, as importações são controladas pelos serviços aduaneiros no âmbito do procedimento de desalfandegamento. Os serviços aduaneiros também cobram impostos e direitos sobre as mercadorias importadas.

NB : A introdução no consumo de « mercadorias inicialmente sujeitas a um regime suspensivo » é tratada como uma importação para efeitos fiscais.

²⁵ Uma associação está sujeita a IVA se exercer uma atividade remunerada. Não é esse o caso de uma associação que se limita a cobrar aos seus membros o mesmo montante pelos custos dos seus serviços

A passagem da fronteira ou a introdução no consumo de mercadorias inicialmente sujeitas a um regime suspensivo²⁶ é considerada um ato tributável, independentemente de haver transferência de propriedade e de a operação de importação ser efectuada a título oneroso ou gratuito.

2. Entregas de mercadorias

Entende-se por « entrega de bens » qualquer transação que transfira a propriedade de bens tangíveis para um terceiro, a título oneroso.

NB : *A Diretiva IVA 2/98 da UEMOA inclui as seguintes entregas de bens*²⁷:

- o abastecimento de água, eletricidade e gás;
- transacções de telecomunicações;
- vendas a prestações;
- a transferência de bens ao abrigo de um contrato de comissão²⁸.

> *Transferência de propriedade*

Salvo acordo em contrário entre as partes, a transferência de propriedade tem lugar a partir do momento em que o comprador recebe os bens sol²⁹.

As partes podem acordar livremente em adiar a transferência de propriedade até ao pagamento integral do preço. Neste caso, a cláusula de reserva de propriedade só produzirá efeitos entre as partes se o comprador dela tiver tomado conhecimento através da sua menção no contrato de venda, na nota de encomenda ou na guia de remessa e, o mais tardar, no dia da entrega. Sob reserva da sua validade, a cláusula de reserva de propriedade só será oponível a terceiros se tiver sido devidamente publicada no Registo de Crédito Comercial e de Bens Pessoais, em conformidade com as disposições aplicáveis ao direito comercial dos Estados-Membros³⁰.

Assim, a transação mais comum que estabelece a transferência de bens corpóreos é a venda.

> *A transferência deve ser efectuada a título oneroso*

Uma transferência de valor é aquela em que cada parte é obrigada a efetuar uma transação para a outra.

Uma transferência de valor implica que o valor dos bens ou serviços prestados por uma das partes é liquidado em dinheiro (ou em troca) por uma ou pelas outras partes. (Ver acima).

> *Entregas de bens individuais corpóreos*

Juridicamente, a propriedade individual tangível distingue-se da propriedade individual intangível.

- *Exemplos de bens individuais corpóreos:* mobiliário, uma casa e um automóvel;
- *Exemplos de bens individuais incorpóreos:* créditos, patentes, obrigações emitidas por empresas, clientes, direitos de aluguer.

²⁶ O regime suspensivo é um sistema em que um sujeito passivo de IVA é autorizado a receber, sem ser onerado por este imposto, alguns dos produtos e serviços necessários à sua transação ou cujo objetivo é diferir o pagamento do imposto para uma fase posterior. normalmente devido.

²⁷ (Diretiva UEMOA n.º 02/98, de 22/12/1998, alterada em 2009)

²⁸ Um comissionista, em matéria de compra e venda, é uma pessoa que se compromete a vender ou a comprar mercadorias em seu próprio nome, mas por conta do comitente, mediante o pagamento de uma comissão (Ato Uniforme de Direito Comercial Geral da OHADA).

²⁹ Por exemplo: Artigo 275º do Ato Uniforme de Direito Comercial Geral da OHADA

³⁰ Por exemplo: Artigo 283º do Ato Uniforme de Direito Comercial Geral da OHADA

Gráfico 20: A entrega envolve bens individuais corpóreos

A entrega deve incidir sobre bens corpóreos.

Os bens corpóreos referem-se a bens que têm uma existência material. Trata-se de bens que podem ser tocados fisicamente.

Por outro lado, as transacções que envolvem a transferência de propriedade de bens móveis incorpóreos (atribuição de direitos, patentes, marcas, etc.) são consideradas serviços.

> Operações equiparadas a entregas de bens

NB : De acordo com a Diretiva da UEMOA, a eletricidade, o gás, o calor, o frio e os bens similares, bem como as telecomunicações, são tratados como bens móveis corpóreos.

Por conseguinte, estas operações são entregas de bens abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

Gráfico 21: IVA sobre as transacções de telecomunicações

As operações de telecomunicações são tributáveis como entregas de bens.

Embora a Diretiva da UEMOA qualifique claramente as operações de telecomunicações como entregas de bens móveis, a prática em alguns Estados-Membros da UEMOA é diferente: estes países qualificam ou tratam as operações de telecomunicações como entregas de serviços.

3. Entregas próprias

NB : A Diretiva UEMOA (Diretiva nº02/98/CM/UEMOA de 22 de dezembro de 1998, alterada em 2009) define a auto-entrega do seguinte modo :

Diretiva nº02/98/CM UEMOA de 22 de dezembro de 1998, alterada em 2009

Artigo 10, nº1:

Qualquer saída de um bem da empresa para fins alheios à empresa é equiparada a uma entrega de valor quando o bem ou os seus componentes dão direito à dedução total ou parcial do IVA no momento da aquisição.

São consideradas entregas a si próprias sujeitas a IVA as seguintes:

- as entregas de bens móveis e imóveis corpóreos efectuadas por pessoas singulares ou colectivas, para as suas necessidades, para as das suas operações ou para serem cedidas gratuitamente a terceiros;
- se a totalidade ou parte do IVA cobrado sobre os bens entregues ou os seus componentes tiver sido deduzida no momento da aquisição.

NB : São também assimilados à auto-entrega, os levantamentos efectuados pelos comerciantes sujeitos às suas existências:

- para as suas próprias necessidades;
- ou para terceiros, a título gratuito.

Quando uma operação é qualificada como auto-entrega, a base do IVA é o preço de custo ou o preço de aquisição dos bens.

Em aplicação desta regra, por exemplo, a saída de veículos registados em nome de uma empresa e utilizados para fins profissionais constitui uma operação sujeita a IVA, independentemente da sua finalidade (aluguer ou necessidades profissionais) e/ou das suas características (veículos de passageiros ou comerciais).

Ver « 2.3. Anexo ao Guia Prático do IVA para a CEDEAO » : Regime de tributação das entregas e prestações de serviços efectuadas a si próprio (TRSSO)

Gráfico 21 : Exceção

O IVA não é cobrado sobre as entregas próprias efectuadas por um produtor de matérias-primas, produtos semi-acabados e produtos consumidos para primeira utilização e utilizados exclusivamente na produção tributável efetivamente tributada ou isenta, mantendo o direito à dedução.

Excecionalmente, as compras de brindes de baixo valor ou de amostras para uso exclusivo da empresa não são consideradas fornecimentos próprios.

Uma doação de baixo valor é uma doação de um valor (montante) a fixar por cada Estado-Membro.

Uma amostra é uma pequena quantidade de mercadoria destinada a dar uma ideia do produto disponível no mercado. Devem ser entregues gratuitamente, não aos clientes, mas aos intermediários encarregados de as apresentar aos potenciais clientes, em embalagens diferentes das dos produtos comercializados, o que as torna impróprias para venda.

4. Trabalhos no sector imobiliário

O trabalho no sector imobiliário inclui:

- todos os trabalhos efectuados pelas diferentes profissões envolvidas na construção, manutenção e reparação de edifícios e bens imobiliários : (terraplenagem, fundações, recuperação e nivelamento de terrenos, poços e escavações preliminares à construção de obras imobiliárias, obras de equipamento de terrenos, abastecimento de água, gás e electricidade, construção e ligação à rede de esgotos, estradas internas e vias de acesso; alvenaria, betão armado, carpintaria, coberturas; marcenaria; revestimentos básicos de pavimentos e paredes; ladrilhos, pavimentações, rebocos, estuques, pinturas e trabalhos preliminares; vedações diversas, portões, portas; sinais incorporados nas fachadas dos edifícios; painéis publicitários pintados diretamente em muros, vedações, etc.);
- obras públicas: (estradas, caminhos-de-ferro, pontes e todas as obras de arte, pistas de aterragem, estádios; portos, canais, cais, diques, abastecimento de água, esgotos, drenagem, irrigação, canalizações; paisagismo de parques e jardins, etc.)³¹;
- caldeiraria, construção civil e construção metálica: estruturas de armazenamento ou de circulação (tanques, cisternas, silos, tremonhas, gasómetros, torres de água, condutas, condutas de esgotos, chaminés, etc.), hangares, pilares, estruturas de engenharia, armações metálicas para estruturas de cabeça de minas, equipamentos de elevação de grande dimensão, etc.);
- trabalhos de demolição;
- trabalhos acessórios ou preliminares aos projectos imobiliários, incluindo os contratos públicos financiados pelo exterior.

³¹ Alguns países limitam a definição de trabalho imobiliário à construção e às obras estruturais que envolvem bens imóveis. Os trabalhos efectuados pelas diferentes profissões auxiliares dos bens imobiliários são considerados como serviços.

5. Transacções de transformação de produtos agrícolas ou da pesca

Estas transacções incluem as efectuadas pelos silvicultores, plantadores e criadores, bem como as efectuadas pelas cooperativas ou uniões de cooperativas destes diferentes profissionais.

Estas transacções devem ser de tal modo importantes que sejam tratadas da mesma forma que as efectuadas pelos industriais ou comerciantes.

A operação não deve constituir um prolongamento de actividades agrícolas, piscatórias, silvícolas ou pecuárias.

6. Prestação de serviços

Os « Serviços » compreendem todas as transacções, para além das acima enumeradas, efectuadas entre duas pessoas juridicamente distintas e que impliquem uma compensação em dinheiro ou em espécie.

O termo « prestação de serviços » abrange todas as transacções que não constituem uma entrega de bens.

Por exemplo, as operações que não sejam entregas de bens são tratadas como prestações de serviços para efeitos de IVA, incluindo:

- transferências ou concessões de bens individuais incorpóreos;
- alugueres de bens móveis ou imóveis;
- transporte e serviços auxiliares;
- vendas para consumo no local;
- transacções de comissões;
- transacções de corretagem;
- estudos, investigação e conhecimentos especializados;
- as remissões de dívidas ou subvenções concedidas por razões comerciais, ou seja, quando os montantes pagos a título de remissão de dívidas ou de subvenções constituem, de facto, a compensação de uma operação efectuada em proveito do pagador, ou quando completam o preço de uma operação tributável;
- em geral, todas as operações relativas à locação de indústria ou a um contrato de empresa através do qual uma pessoa se compromete a realizar, mediante remuneração específica ou em troca de outra prestação, qualquer trabalho ou a exercer actividades que dêem origem à obtenção de lucros diversos.

NB : A entrega de bens móveis pode ser qualificada como um serviço se os serviços prestados no âmbito da entrega forem de natureza tão preponderante que constituam um fim em si mesmo para o cliente, dada a importância dos serviços adicionais para o cliente (por exemplo, reprografia).

As operações relativas a obrigações, títulos e outros serviços financeiros não abrangidos pelo imposto específico sobre operações financeiras são operações tributáveis para efeitos de IVA.

Gráfico 22: Prestação eletrónica de serviços

Os serviços prestados por via eletrónica a título oneroso, nomeadamente os abaixo enumerados, são serviços sujeitos a IVA:

- Serviços prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica, cuja natureza torna a prestação em grande parte automatizada, acompanhada de uma intervenção humana mínima, e impossível de fornecer na ausência de tecnologias da informação (por exemplo: fornecimento e alojamento de sítios informáticos, manutenção à distância de programas e equipamentos; prestação de serviços no domínio das tecnologias da informação): Fornecimento e alojamento de sítios informáticos, manutenção à distância de programas e equipamentos; Fornecimento de software e respectiva atualização; Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados; Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar ou a dinheiro, e de emissões ou manifestações públicas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de entretenimento; Fornecimento de serviços de ensino à distância; Fornecimento de serviços digitais em geral, etc.);
- serviços de telecomunicações (serviços estrangeiros de ligação em rede);
- serviços de radiodifusão sonora e televisiva.

Ver « 3.2. Anexos do Guia Prático do IVA » : *Estudo e definição dos serviços electrónicos*

7. Prestação de serviços a si próprio

NB : A Diretiva da UEMOA (Diretiva nº02/98/CM/UEMOA de 22 de dezembro de 1998, alterada em 2009) define a prestação de serviços a si próprio da seguinte forma:

Diretiva nº02/98/CM UEMOA de 22 de dezembro de 1998, alterada em 2009

Artigo 10, nº2:

A utilização de bens da empresa para fins alheios à empresa, quando esses bens conferem ao sujeito passivo o direito à dedução total ou parcial do IVA no momento da aquisição, e a prestação de serviços por um sujeito passivo para fins alheios à empresa são equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso.

A prestação de serviços a si próprio sujeita a IVA significa :

- as prestações de serviços resultantes da utilização de um bem da empresa para necessidades alheias à empresa, quando esse bem, no momento da aquisição, estava sujeito à dedução total ou parcial do IVA;
- serviços prestados pela empresa para fins diferentes daqueles para os quais foi criada.

A prestação de serviços a si próprio está sujeita apenas ao IVA:

- se os serviços forem prestados para fins que não sejam os da empresa e para as necessidades privadas dos seus gestores, pessoal ou terceiros;
- e/ou se a totalidade ou parte do IVA cobrado sobre os bens ou componentes utilizados na prestação desses serviços tiver sido deduzida no momento da aquisição.

Gráfico 23: Prestação de serviços self-service

Por conseguinte, os sujeitos passivos não são obrigados a pagar o IVA ³²sobre os serviços prestados por conta própria para fins profissionais.

A tributação é exigida para os serviços prestados gratuitamente a terceiros e, de um modo mais geral, para fins diferentes dos da empresa.

São consideradas necessidades alheias à empresa e, por conseguinte, sujeitas a IVA a título de auto-prestação de serviços:

- serviços em proveito pessoal do dirigente da empresa, dos administradores, dos membros da sua família ou de terceiros;
- serviços relativos a bens móveis ou imóveis não utilizados na atividade;
- serviços que constituam ofertas ou despesas não relacionadas com o objetivo da empresa.

NB : Os serviços prestados ao pessoal como ganhos em espécie, que são tributáveis como salários para efeitos de imposto sobre o rendimento, são considerados como tendo sido prestados para fins comerciais. Por conseguinte, não estão sujeitas a IVA.

No entanto, se os serviços prestados ao pessoal não estiverem incluídos na base tributável dos salários (por conta dos empregados que recebem os serviços), devem ser tratados como auto-prestações de serviços sujeitas a IVA.

8. Vendas de bens em segunda mão efectuadas por profissionais³³

Os bens em segunda mão são bens individuais corpóreos que podem ser reutilizados, no seu estado atual ou após reparação.

NB : Para serem considerados « bens em segunda mão», os bens devem ter sido utilizados anteriormente e ser susceptíveis de serem reutilizados.

Ver « 2.5.- Anexo ao Guia Prático do IVA » : IVA sobre os bens em segunda mão: caso prático.

Os bens em segunda mão podem ter sido objeto de uma reparação; no entanto, esta deve conduzir apenas a um simples restauro.

Os bens em segunda mão não incluem os bens usados que tenham sofrido uma transformação (modificação das características essenciais do objeto original) ou uma verdadeira renovação (quando o valor dos elementos utilizados para a restauração excede o do bem usado acrescido do custo da transação).

9. Transferências de activos não incluídos na lista de activos isentos em cada Estado-Membro

O ativo é composto por duas partes: o ativo fixo e o ativo circulante:

- Os activos fixos são aqueles que estão permanentemente afectados a operações;
- Os activos correntes são aqueles que não se destinam a permanecer permanentemente na empresa.

³² Exemplos de auto-serviços: Utilização pelo diretor da empresa de um veículo utilitário para deslocações privadas; Utilização para as necessidades pessoais do responsável de uma empresa de aluguer de veículos de passageiros, de um veículo afetado ao aluguer.

³³ O profissional a que se faz referência é o "vendedor de bens em segunda mão".

Os activos fixos incluem :

- activos corpóreos (edifícios, terrenos e outros activos corpóreos),
- activos incorpóreos (patente, marca e outros activos incorpóreos),
- activos financeiros (títulos, acções).

O ativo circulante é constituído pelas seguintes rubricas principais :

- inventário,
- créditos (créditos comerciais, créditos fiscais ou outros),
- dinheiro (acções, banco, numerário),
- despesas pagas antecipadamente.

As cessões de activos não fazem parte das actividades normais da empresa, mas geram rendimentos excepcionais. Estão sujeitas a IVA.

NB : *Existem, no entanto, várias excepções importantes a este princípio (ver FOLHA 9 : AJUSTAMENTO DO IVA).*

10. Aluguer de terrenos vazios e de instalações vazias por profissionais do sector imobiliário

Os profissionais do sector imobiliário estão sujeitos ao IVA, com excepção dos alugueres para fins residenciais.

Assim, mesmo o aluguer de terrenos vazios e de instalações vazias está sujeito a IVA, desde que a transação seja efectuada por um profissional do sector imobiliário

NB : Em alguns Estados-Membros, o arrendamento de bens imóveis para uso profissional, mesmo por não profissionais (particulares), constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA.

11. Subvenções comerciais

Uma subvenção é um incentivo financeiro concedido a uma pessoa singular ou colectiva. Este incentivo financeiro assume a forma de um donativo efetivo.

São consideradas subvenções comerciais, nomeadamente, as seguintes :

- a) as subvenções que representam a contrapartida de um serviço individualizado e preciso prestado à parte pagadora ou que completam o preço de uma operação tributável efectuada para esta última, no caso de auxílios entre empresas;
- b) as subvenções que constituem uma compensação por um serviço prestado, ou que completam o preço de uma operação tributável, ou que se destinam a compensar a insuficiência das receitas de exploração de uma empresa ou de um serviço (subvenção de equilíbrio), no caso das subvenções públicas.

As subvenções de carácter comercial, independentemente da sua natureza, estão sujeitas ao IVA.

As subvenções que servem de compensação por um serviço prestado ou de complemento de preço, designadas por subvenções de funcionamento e/ou subvenções de equilíbrio, estão, por conseguinte, sujeitas a IVA.

Uma subvenção, incluindo a paga por uma autoridade pública, está sujeita a IVA se constituir a contrapartida de uma operação tributável ou se for um complemento do preço

NB : No entanto, as subvenções ao equipamento (subvenções ao investimento) ou as subvenções à exploração destinadas exclusivamente a cobrir uma parte dos custos de exploração, que não constituem nem a contrapartida de uma operação tributável nem um suplemento de preço, não estão sujeitas ao IVA.

12. Redução e remissão de dívidas

> *Redução da dívida*

O perdão de dívidas é um ato pelo qual um credor decide anular a totalidade ou parte da dívida de um devedor.

O perdão da dívida deve ser documentado por escrito, atestando a quitação parcial ou total da dívida entre o credor e o devedor.

NB : Após o apuramento da dívida, mesmo sem documento escrito, o IVA deve ser reclamado.

> *Renúncia à dívida*

A doutrina fiscal define a remissão de dívida como "a renúncia de uma empresa aos direitos que lhe são conferidos pela existência de uma dívida".

NB : A renúncia à dívida exige uma contabilidade equivalente por parte das empresas credoras e devedoras.

Assim, antes da renúncia, deve ser registado, por um lado, um crédito de um determinado montante e, por outro, uma dívida do mesmo montante.

Do mesmo modo, após a renúncia, a perda registada pelo credor deve ser equivalente ao lucro registado pelo devedor.

É feita uma distinção entre as anulações de créditos comerciais e as anulações de créditos financeiros:

- As anulações de créditos comerciais resultam de relações comerciais entre duas empresas. São necessárias para manter os pontos de venda ou para preservar as fontes de abastecimento;
- As renúncias financeiras excluem qualquer relação comercial. Os motivos da renúncia são estritamente financeiros.

13. Refinação, distribuição e introdução no consumo de produtos petrolíferos, excluindo a venda a retalho destes produtos

A refinação de petróleo é um processo industrial que transforma o petróleo bruto em vários produtos acabados, como a gasolina, o fuelóleo pesado ou a nafta; produtos não energéticos, como os lubrificantes, o betume e a nafta utilizada na petroquímica.

Uma vez refinado, o petróleo bruto dá origem a produtos petrolíferos acabados, que são distribuídos através de redes de distribuição para consumo.

As operações de refinação de petróleo bruto, a introdução de produtos acabados no consumo no Estado-Membro e a distribuição desses produtos através de redes de comerciantes estão sujeitas ao IVA³⁴.

NB : No entanto, as vendas a retalho destes produtos não são tributáveis.

³⁴ Nalguns países, o IVA sobre os produtos petrolíferos é pago apenas uma vez pelos comerciantes ao longo da cadeia de distribuição, quando os produtos são introduzidos no consumo no território desses Estados.

14. Reembolso de despesas, com exceção dos desembolsos, efectuadas por um fornecedor em nome do seu cliente

O reembolso de despesas refere-se aos custos incorridos pelo fornecedor de bens e serviços para entregar os bens ou serviços ao seu cliente e que devem ser reembolsados pelo cliente, através do sistema de refacturação de despesas. Exemplos: despesas de deslocação ou transporte efectuadas pelo fornecedor, despesas de hotelaria e alojamento, etc.

Neste caso, a empresa suporta o custo e cobra-o ao cliente, com ou sem margem, ou mesmo numa base fixa.

Os reembolsos de despesas estão sujeitos a IVA, independentemente de a fatura incluir uma margem e de as facturas relativas às despesas originais estarem ou não sujeitas a IVA.

Em contrapartida, os desembolsos são custos suportados pelo fornecedor de bens ou serviços por conta do seu cliente, cujo pagamento é normalmente da responsabilidade deste último (direitos aduaneiros pagos pelo transitário por conta do seu cliente, taxas de registo de actos adiantadas pelo notário, formalidades a refacturar, etc.).

NB : A refacturação das despesas e dos desembolsos não deve ser confundida. O facto de as operações estarem ou não sujeitas a IVA depende da sua classificação. Os desembolsos refacturados ao custo por um fornecedor ao seu cliente não estão sujeitos a IVA.

15. Qualquer atividade lucrativa que não seja assalariada ou qualquer operação que não esteja expressamente excluída do âmbito de aplicação do IVA

Em geral, uma atividade lucrativa é aquela que é exercida com o objetivo de obter lucro.

Gráfico 24: Noção de atividade lucrativa

Uma atividade com fins lucrativos é uma atividade que concorre com uma atividade do sector privado e é exercida da mesma forma que uma empresa comercial. Assim, o critério de concorrência é satisfeito quando os serviços prestados concorrem, na mesma zona geográfica de atração, com os serviços oferecidos ao mesmo público por empresas comerciais que exercem uma atividade idêntica.

Para efeitos fiscais, uma atividade lucrativa é uma atividade:

- em que a gestão tem fins lucrativos;
- ou em que, embora a gestão não tenha fins lucrativos, a atividade é exercida em concorrência com uma empresa do sector lucrativo;
- ou quando a gestão revela a existência de relações privilegiadas com a mesma empresa, ou a realização de uma atividade em benefício exclusivo desta última (procura de lucro indireto).





FICHA 3

TRANSACÇÕES ISENTAS DE IVA

FOLHA 3

TRANSACÇÕES ISENTAS DE IVA

Diz-se que uma operação está « isenta de IVA » quando, embora abrangida pelo âmbito de aplicação, não está sujeita

Gráfico 25 : Isenção e pagamento do IVA

A isenção significa que o sujeito passivo não cobra IVA sobre as operações isentas. No entanto, o sujeito passivo continua a ser responsável pelo pagamento do IVA sobre as aquisições de bens e serviços.

Por outras palavras, a isenção não dispensa o sujeito passivo da obrigação de pagar o IVA que lhe foi facturado pelos seus fornecedores.

NB : A isenção pode também estar ligada ao estatuto do cliente, nomeadamente no caso de isenção por relações diplomáticas. Neste caso, designamos o cliente por pessoa isenta. Nestes casos, estar isento de IVA significa não pagar a totalidade ou parte do IVA.

As isenções de IVA são tratadas nos artigos 8 a 11 da Diretiva IVA, reproduzidos a seguir :

Diretiva C/DIR.2/12/17 que altera a Diretiva C/DIR.1/05/09 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

Artigo 8:

Estão isentos do Imposto sobre o Valor Acrescentado :

- 1) Exames, consultas, cuidados, hospitalização, análises médicas e biológicas e fornecimento de próteses efectuadas por estabelecimentos de saúde.
- 2) Géneros alimentícios essenciais e não transformados, tal como referidos na parte A do anexo 1 da presente diretiva, medicamentos e produtos farmacêuticos, dispositivos médicos e respectivos insumos, tal como referidos na parte B do anexo 1 da presente diretiva. Os produtos não transformados são definidos como produtos que apenas são submetidos a processos de preparação ou conservação, tais como a refrigeração, a congelação, a salga, a secagem, a fumaça, o desmembramento ou o polimento.
- 3) Entradas de produtos da agricultura, da pecuária e da pesca utilizadas pelos produtores referidos no anexo 2.
- 4) Serviços prestados no âmbito do ensino escolar ou universitário por instituições públicas e privadas no quadro normal da atividade de ensino, regularmente autorizadas pela autoridade de controlo competente de cada Estado.
- 5) Trancheiras do chamado consumo social de água e eletricidade para benefício dos agregados familiares, a determinar por cada Estado.
- 6) Entregas, transformações, reparações, manutenção, fretamentos e alugueres de embarcações destinadas a actividades de pesca, industriais ou comerciais exercidas no alto mar, entregas, alugueres, reparações e manutenção de objectos nelas incorporados ou utilizados para a sua transacção, entregas de mercadorias destinadas ao seu abastecimento, bem como serviços prestados para as necessidades directas dessas embarcações e das suas cargas.

- 7) Fornecimento, locação financeira, reparação e manutenção de aeronaves utilizadas pelas companhias aéreas que se dedicam principalmente ao tráfego comercial internacional, fornecimento, locação financeira, reparação e manutenção de objectos nelas incorporados ou utilizados na sua transação, fornecimento de bens destinados ao seu reabastecimento e prestação de serviços para as necessidades directas dessas aeronaves e da sua carga.
 - 8) Entregas, pelo seu valor facial, de selos postais para postagem, selos fiscais e outros valores similares.
 - 9) Exportações directas de produtos ou bens e serviços associados às exportações. Para qualquer exportação, quer se trate de entregas directas pelo exportador ou de entregas efectuadas através de um comissário ou de um agente autorizado, como um comissário de exportação. A isenção está sujeita a uma justificação da realidade da exportação.
 - 10) As operações seguintes, uma vez submetidas a uma tributação específica, com exclusão do imposto sobre o volume de negócios:
 - a) Transacções financeiras e bancárias;
 - b) transferências de bens imóveis e de direitos de propriedade imobiliária;
 - c) as transferências de activos da empresa sujeitas a direitos de transferência ou a uma tributação equivalente;
 - d) operações de seguro e resseguro, independentemente da natureza dos riscos segurados.
 - 11) Os montantes pagos pelo Tesouro dos Estados-Membros ao Banco Central encarregado do privilégio de emissão, bem como os produtos das transacções deste Banco que geram a emissão de notas de banco.
 - 12) Operações de composição, impressão, importação e venda de jornais e publicações periódicas, com exceção das receitas de publicidade.
 - 13) Aluguer de edifícios não mobilados para fins habitacionais.
 - 14) Pequenas artes de pesca e máquinas e equipamentos agrícolas, de acordo com a lista do Anexo 3 da presente diretiva.
 - 15) Venda de livros e venda de manuais escolares, material escolar e material didático e equipamento para escolas e programas educativos, cuja lista é elaborada pela autoridade estatal competente.
 - 16) Venda de obras de arte originais e de artesanato pelos seus autores.
 - 17) Gás butano para uso doméstico.
 - 18) Querosene para uso doméstico.
 - 19) Sal iodado.
 - 20) Painéis solares e respectivos componentes, tal como referido no anexo 4 da presente.
-

O projeto de diretiva atualmente em fase de validação introduz um novo paradigma no artigo 7 do projeto, deixando aos Estados-Membros a liberdade de tributar operações até agora isentas.

Nos termos do artigo 7 do novo projeto, os Estados-Membros que o desejem podem tributar as operações isentas previstas nos artigos 7 e seguintes do projeto de Diretiva IVA.

A expressão «estão isentos» é substituída por «podem estar isentos».

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 9:

Para além dos bens ou serviços acima referidos, os Estados-Membros não concederão outras isenções ou exonerações de IVA.

Os Estados-Membros não concederão qualquer exoneração ou isenção no âmbito de medidas de incentivo à criação de empresas ou a investimentos, no âmbito de medidas ou disposições destinadas a sectores especiais ou ao abrigo de acordos especiais.

Artigo 10:

1. No que respeita aos sectores mineiro, petrolífero e florestal, o disposto no artigo 8º não obsta à aplicação, pelos Estados-Membros, de regimes específicos de suspensão ou diferimento da tributação para um período posterior.
2. As receitas destes regimes devem limitar-se aos bens de investimento necessários à atividade, na fase de exploração, prospeção ou investigação.

Artigo 11:

1. Não obstante o disposto no artigo 8, os Estados-Membros podem conceder regimes especiais no âmbito das relações internacionais, sob reserva de reciprocidade e de contingentes fixados pelas autoridades competentes, a bens e serviços para uso oficial das missões diplomáticas estrangeiras e das organizações internacionais, destinados aos diplomatas e pessoal equiparado, cuja lista é transmitida à autoridade fiscal pelo chefe de missão, em conformidade com o Acordo de Sede.
2. Os Estados-Membros incluirão nas suas legislações fiscais de direito comum as disposições relativas aos regimes especiais assim concedidos.
Os Estados-Membros estabelecerão os procedimentos necessários para a gestão e o controlo dessas isenções.

Antes de apresentar as diferentes operações isentas de IVA previstas na Diretiva IVA (ii), convém recordar os princípios de base que regem as isenções de IVA (i).



3.1. PRINCÍPIOS DE BASE QUE REGEM AS ISENÇÕES DE IVA

Para recordar os princípios de base que regem as isenções de IVA, é aconselhável:

- examinar os motivos das isenções e as suas justificações;
- considerar as consequências das isenções de IVA;
- clarificar o princípio da isenção de IVA para as importações de bens que estão isentas de IVA no país; e, por último;
- identificar os princípios adicionais estabelecidos pela Diretiva IVA.

1. Quais são os motivos das isenções ?

As isenções são disposições especiais destinadas a tornar isentas de IVA certas operações que, sem essas disposições, seriam normalmente tributáveis. São justificadas por razões económicas, sociais, sanitárias ou culturais.

Estas isenções podem também basear-se em razões técnicas fiscais. O objetivo é evitar a sobreposição de impostos que tenham o mesmo carácter de impostos sobre as despesas³⁵.

2. Quais são as consequências da isenção de IVA ?

> *Princípio: Perda do direito à dedução para as operações isentas*

Gráfico 26: O efeito da isenção é a perda do direito à dedução

A isenção implica a perda do direito de deduzir o IVA que foi cobrado sobre os componentes do preço da transação

> *Exceções: Isenções³⁶ com manutenção do direito à dedução do IVA*

A título de exceção ao princípio da perda do direito à dedução do IVA, o imposto pago sobre bens, obras ou serviços adquiridos exclusivamente para as necessidades normais de uma empresa e afectados a uma operação isenta ao abrigo das regras relativas à exportação e às operações assimiladas pode ser deduzido.

Com exceção das isenções descritas mais adiante (cf. 3.22), os sujeitos passivos não têm direito a qualquer dedução pelas compras de bens e serviços afectos a uma operação que não esteja abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA ou que esteja isenta³⁷.

Gráfico 27: Suspensão do IVA sobre mercadorias importadas sujeitas a regimes aduaneiros suspensivos

As importações de mercadorias sujeitas a um regime aduaneiro suspensivo estão isentas de IVA até serem introduzidas no consumo na aceção aduaneira do termo

³⁵ É para evitar a sobreposição de impostos que as transacções financeiras, imobiliárias ou de seguros, por exemplo, sujeitas a outro imposto, estão isentas de IVA.

³⁶ Alguns Estados-Membros da Comunidade utilizam a expressão "isenção de IVA", que se traduz na tributação da operação à taxa zero com manutenção do direito à dedução.

³⁷ NB : As operações isentas relativas às exportações e operações similares dão direito a dedução. A isenção das exportações constitui uma discrepância linguística, uma vez que as exportações estão antes sujeitas a uma tributação à taxa zero.

3. Princípios relativos à isenção de IVA estabelecidos pela Diretiva IVA

A Diretiva IVA estabeleceu um certo número de princípios específicos em termos de isenção de IVA que dizem respeito a:

- a proibição de os Estados-Membros concederem isenções diferentes das previstas no artigo 8 da Diretiva de 2017;
- a responsabilidade de um Estado-Membro instituir sistemas de suspensão ou de diferimento da tributação do IVA para os sectores mineiro, petrolífero e florestal;
- a possibilidade de os Estados-Membros concederem regimes especiais no âmbito das relações internacionais, sob determinadas condições.

a) Limitação das isenções aos bens e serviços referidos no artigo 8 da Diretiva de 2017



La directiva iva (artigo 9) estabelece que : « A directiva IVA artigo 9 estabelece que: "para além dos bens e serviços referidos no artigo 8, os Estados-Membros não concederão outras isenções ou reduções do IVA ».

Gráfico 28 : Exclusão de todas as isenções não enumeradas na diretiva

Os artigos 8 e 9 da Diretiva IVA estabelecem que os Estados-Membros não podem conceder outras isenções para além das incluídas na lista comum.

b) Opção para os Estados-Membros introduzirem regimes de suspensão ou diferimento do IVA para os sectores mineiro, petrolífero e florestal.



As disposições do artigo 8 da Directiva IVA não impedem a aplicação pelos Estados-Membros de regimes específicos que suspendam ou adiem a tributação num período posterior, mas apenas para os sectores mineiro, petrolífero e florestal

Nos termos da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm o direito soberano de suspender ou adiar o pagamento do IVA para uma data posterior nos sectores mineiro, petrolífero e florestal.

O regime de suspensão ou de diferimento da tributação do IVA consiste em autorizar certos sujeitos passivos a adquirirem bens e serviços sem o pagamento imediato do IVA devido. O efeito é o adiamento do pagamento do imposto para uma data posterior.

Gráfico 29: Enquadramento da possibilidade de suspensão e/ou diferimento da tributação

O benefício da suspensão ou do diferimento (adiamento) da tributação para uma data posterior deve, no entanto, limitar-se aos bens de investimento estritamente necessários à atividade, na fase de exploração, prospeção ou pesquisa, nos sectores mineiro, petrolífero e florestal.



3.2. OPERAÇÕES ISENTAS DE IVA

Os artigos 8 e 11 da Diretiva IVA tratam das isenções:

- operações efectuadas no território do Estado-Membro;
- exportações directas de bens e serviços e serviços assimilados às exportações;
- as transacções efectuadas no âmbito das relações internacionais.

3.21. Operações isentas efectuadas no território do Estado-Membro

Recorde-se que a característica distintiva das operações isentas é que a isenção implica a perda do direito à dedução do IVA cobrado sobre os bens e serviços adquiridos a montante e utilizados para efetuar as referidas operações.

As operações isentas de IVA são enumeradas de forma restritiva na Diretiva IVA do seguinte modo :

1. Actividades e cuidados médicos

Estão isentos de IVA:

- os exames médicos;
- consultas;
- cuidados;
- hospitalização;
- transporte de feridos e doentes;
- fornecimento de próteses;
- e análises clínicas e trabalhos de biologia médica efectuados por hospitais, clínicas, lares e estabelecimentos similares devidamente licenciados pela autoridade pública competente.

NB: As despesas relacionadas com a hospitalização incluem os custos facturados aos doentes como complemento do tratamento, tais como alojamento, alimentação, bebidas, lavandaria e todos os outros serviços prestados em estabelecimentos de saúde privados.

2. Produtos alimentares não transformados

Os géneros alimentícios não transformados e os bens de primeira necessidade isentos de IVA são especificamente enumerados no Anexo 1 A da Diretiva IVA.

Ver « 1. Anexo 1 do Guia Prático do IVA » : Lista comunitária dos géneros alimentícios não transformados e de primeira necessidade isentos de IVA.

NB : Os produtos não transformados são produtos que apenas são submetidos a processos de preparação ou de armazenagem, tais como a armazenagem em frio, a armazenagem congelada, a salga, a secagem, a fumagem, o corte ou o polimento.

3. Medicamentos e produtos farmacêuticos, materiais médicos e respectivos fornecimentos

Os medicamentos e produtos farmacêuticos, o equipamento médico e as suas entregas isentos de IVA são os enumerados no Anexo 1. B da diretiva.

NB : Em alguns países, o IVA não é cobrado nos fornecimentos de gás medicinal (oxigénio) a estabelecimentos de saúde acreditados.

Ver « I. Anexo do Guia Prático do IVA »: Lista comum de medicamentos e produtos farmacêuticos, equipamento médico e respectivas entregas isentos de IVA e abrangidos pelo Anexo n° 1 da Diretiva N°C/DIR.2/12/17.

4. Entradas de produtos agrícolas, pecuários e de pesca utilizados pelos produtores

Os factores de produção dos produtos agrícolas, pecuários e da pesca utilizados pelos produtores isentos de IVA são os referidos no anexo 2 da diretiva.

Ver: « I Anexo do Guia Prático do IVA »: Lista comum dos produtos agrícolas, pecuários e da pesca utilizados pelos produtores isentos de IVA e sujeitos ao anexo n° 2 da Diretiva n° C/DIR.2/12/17.

5. Instituições públicas ou privadas acreditadas que prestam serviços escolares, universitários, profissionais, religiosos e socioeducativos

Estão isentos de IVA os serviços escolares, universitários, profissionais, religiosos e socioeducativos prestados por instituições públicas ou privadas no exercício normal das suas actividades de ensino e devidamente autorizados pela autoridade competente em cada Estado-Membro.

NB : Para esta isenção, a autoridade administrativa competente do Estado-Membro deve aprovar previamente o estabelecimento de ensino.

Gráfico 30: Definição alargada de actividades educativas

A educação escolar e universitária não se limita apenas à instrução conducente a exames de qualificação ou à formação para actividades profissionais, mas inclui outras actividades em que a instrução desenvolva os conhecimentos ou as aptidões dos alunos, desde que essas actividades não sejam meramente recreativas.

Uma vez aprovada, a isenção aplica-se aos serviços que fazem parte integrante e inevitável da atividade de ensino, ou seja, todas as operações sem as quais o ensino seria impossível.

Por exemplo, os seguintes serviços estão isentos de IVA se forem considerados relacionados com o ensino e se forem considerados parte integrante e indispensável da atividade de ensino:

- serviços de ensino propriamente ditos (presenciais);
- serviços de ensino à distância;
- prestação de serviços ou fornecimento de bens intrinsecamente ligados ao ensino: alojamento e alimentação para estudantes em regime de internato e semi-internato, material escolar (por exemplo, livros, cadernos, manuais escolares, material didático, uniformes escolares, etc.);
- as vendas de produtos manufacturados e os serviços prestados pelos estudantes das escolas técnicas, na medida em que estas operações façam parte integrante do ensino ou constituam um prolongamento essencial deste;
- prestação de serviços de restauração ou de entretenimento a terceiros por estudantes de um estabelecimento de ensino, no âmbito da sua formação.

Em contrapartida, o IVA não é cobrado sobre as prestações secundárias que, pela sua natureza e finalidade, podem ser totalmente desligadas do ensino sem o afetar, tais como

- transporte de alunos ou estudantes, efectuado pela própria instituição ou por terceiros;
- estudos, consultoria e/ou trabalhos de investigação efectuados por estabelecimentos de ensino por conta de terceiros, incluindo o Estado ou outras universidades;
- exploração dos direitos de propriedade intelectual, venda de publicações disponibilização (aluguer) de instalações e/ou material didático pelos estabelecimentos de ensino;
- serviços a montante prestados aos estabelecimentos de ensino por outros prestadores de serviços: aluguer de edifícios, equipamento audiovisual, disponibilização de pessoal especializado, etc.

6. Categorias sociais: consumo de água e eletricidade

A isenção de IVA aplica-se às chamadas categorias de consumo social de água e eletricidade para uso doméstico, que são fixadas pelas autoridades competentes de cada país.

A isenção aplica-se apenas aos fornecimentos de água e eletricidade às famílias cujo consumo não excede o escalão social. As famílias cujo consumo excede o escalão social pagam IVA sobre o seu consumo total.

NB : Compete a cada Estado-Membro fixar os escalões sociais para o consumo de água e eletricidade.

7. Selos postais

A isenção de IVA aplica-se à entrega de selos postais para envio, selos fiscais e outros artigos relacionados pelo valor nominal.

8. Operações sujeitas a tributação específica

As seguintes operações estão isentas de IVA, se estiverem sujeitas a uma tributação específica, com exclusão de qualquer outro imposto sobre o volume de negócios³⁸:

- transacções financeiras e bancárias;
- transferências de edifícios, direitos imobiliários;
- as transferências de goodwill sujeitas a direitos de transferência ou a uma tributação equivalente;
- operações de seguro e resseguro, independentemente da natureza dos riscos segurados.

³⁸ Todas as jurisdições que praticam o IVA moderno prevêem isenções de IVA para estas transacções. Este tipo de isenção baseia-se em considerações técnicas de carácter fiscal. Neste caso, trata-se de evitar uma sobreposição de impostos com a mesma natureza de imposto sobre as despesas. Além disso, estas operações estão sujeitas a um imposto específico (imposto sobre as actividades financeiras, imposto sobre os seguros, etc.).

> *Transacções financeiras e bancárias*

Gráfico 31: Tributação das transacções bancárias e financeiras com um imposto específico

As operações financeiras e bancárias estão, em geral, sujeitas a um imposto específico que pode assumir, por exemplo, a designação de Imposto sobre as actividades financeiras (TAF) ou Imposto sobre as operações bancárias (TOB).

É a procura da não sobreposição de impostos (IVA + imposto específico) que justifica a isenção de IVA destas operações.

NB : Algumas transacções bancárias e financeiras estão sujeitas a IVA se não estiverem especificamente relacionadas com o comércio de numerário ou de valores mobiliários.

Por conseguinte, estão sujeitas a IVA as seguintes operações efectuadas por instituições bancárias e financeiras:

- operações de cobrança de dívidas;
- operações de gestão de crédito ou de gestão de garantias de crédito;
- aluguer de cofres;
- Serviços informáticos e telemáticos;
- aluguer de equipamento;
- operações cobradas em diversas transacções (garantias, colocação de obrigações, etc.);
- operações de aluguer e de locação financeira de equipamentos;
- aconselhamento financeiro, jurídico e fiscal;
- transacções de criptomoedas;
- transacções que envolvam barras e lingotes de ouro;
- emissão de cartões bancários (para o emissor em relação ao banco);
- transacções que envolvam notas e moedas de coleção;
- operações sobre obrigações, valores mobiliários e outros serviços financeiros não abrangidos pelo imposto sobre as actividades financeiras (ou imposto sobre as operações bancárias, consoante o país).

Gráfico 32: Moeda eletrónica

O facto de uma operação (neste caso, uma operação financeira) estar sujeita a IVA ou a um imposto específico depende da sua natureza.

A moeda eletrónica pode ser considerada um substituto eletrónico das moedas e notas de banco armazenado num suporte eletrónico, como um cartão inteligente ou a memória de um computador, e destina-se a efetuar pagamentos electrónicos de montantes limitados.

Algumas jurisdições definem a moeda eletrónica como um valor monetário que representa um crédito sobre o emitente, que é armazenado num suporte eletrónico, emitido contra o envio de fundos num montante não inferior ao valor monetário emitido e aceite como meio de pagamento por outras entidades que não o emitente.

De acordo com esta definição, a utilização de cartões pré-pagos, bilhetes e vales de pagamento como moeda eletrónica insere-se no âmbito das operações bancárias e financeiras, pelo que está isenta de IVA.

No entanto, quando uma transação constitui uma prestação de serviços ou uma entrega de bens e a utilização de moeda eletrónica se justifica unicamente por uma questão de valor, essa transação deve ser sujeita a IVA. Do mesmo modo, as operações que permitem a uma pessoa utilizar a sua própria conta para efetuar levantamentos em numerário ou adquirir créditos telefónicos, passes ou pacotes Internet estão igualmente sujeitas a IVA.

No entanto, quando uma transação se destina a transferir dinheiro entre duas pessoas, está sujeita a uma tributação específica das actividades financeiras.

Por conseguinte, os pagamentos de facturas, os pagamentos a comerciantes, os carregamentos de crédito, os levantamentos de numerário e outras operações continuam a estar sujeitos ao IVA.

As operações relacionadas com a banca móvel, a transferência de IRT, a cobrança, a transferência de códigos, etc., são operações de transferência de dinheiro sujeitas a um imposto específico.

> *Operações de seguros e resseguros*

As operações de seguro e resseguro e os serviços conexos prestados por corretores e intermediários de seguros estão isentos de IVA.

NB : A isenção de IVA aplica-se a todas as prestações de serviços que, independentemente da sua natureza e forma, contribuam de forma indissociável para a realização destas operações, mesmo que o intermediário não exerça a sua atividade nas condições previstas pela regulamentação dos seguros.

Gráfico 33: Melhores práticas na tributação das transações financeiras

A prática internacional consiste em incluir as actividades financeiras e bancárias, bem como as actividades de seguros, no âmbito de aplicação do IVA, assegurando assim a neutralidade do sistema do IVA.

As transações financeiras e bancárias são claramente uma parte integrante da atividade económica e são mais frequentemente analisadas como uma « obrigação de executar » no âmbito de um contrato celebrado a título oneroso.

A tributação das transações bancárias e de seguros permitiria aos bancos e às seguradoras deduzir o IVA a montante.

NB : Esta disposição não é abrangida pela Diretiva IVA da CEDEAO

> *Transferências de edifícios, direitos imobiliários, transferências de goodwill sujeitas a direitos de transferência ou a uma tributação equivalente*

As transmissões de bens imóveis e de direitos de propriedade estão isentas de IVA, tal como as transmissões de activos comerciais sujeitos a direitos de transmissão ou a uma tributação equivalente.

A isenção deve-se ao facto de estarem sujeitos a uma forma específica de tributação (para evitar a sobreposição de impostos).

7. Montantes pagos ao Banco Central

Os pagamentos efectuados pelo Tesouro e pelas autoridades públicas autorizadas dos Estados-Membros ao Banco Central responsável pela emissão de notas de banco, bem como os rendimentos gerados por este banco pelas suas operações de emissão de notas, estão isentos de IVA.

8. Jornais e revistas

A redação, a impressão, a importação e a venda de jornais e revistas, com exceção das receitas de publicidade, estão isentas de IVA.

Gráfico 34: Critérios de publicação

Independentemente da sua designação (jornal, revista, etc.), as publicações devem preencher todas as condições seguintes para beneficiarem da isenção de IVA:

- devem ser compostos por textos relativos a notícias e informações de interesse geral para a difusão do pensamento;
- não devem ter mais de metade da sua superfície consagrada a anúncios publicitários, jurídicos ou classificados;
- eles não devem ser assimilados a certos documentos escritos, tais como: folhas de anúncios, folhetos, guias, prospectos, catálogos, almanaques, citações, horários, programas, etc.

NB : A publicidade e os anúncios em jornais e revistas, efectuados por conta de terceiros, estão sempre sujeitos a IVA.

9. Aluguer de edifícios não mobilados para uso residencial

O aluguer de imóveis não mobilados para uso residencial está isento de IVA.

NB : Em contrapartida, os alugueres mobilados para uso residencial estão sujeitos a IVA.

O aluguer de imóveis para uso profissional também está sujeito a IVA.

10. Pequenos equipamentos de pesca e máquinas e equipamentos agrícolas

Estão isentos de IVA os pequenos equipamentos de pesca e as máquinas e equipamentos agrícolas, em conformidade com a lista do Anexo 3 da Diretiva IVA.

Ver « I. Anexo do Guia Prático do IVA » : Lista comum das pequenas máquinas, motores e equipamentos agrícolas isentos de IVA do Anexo 3 da Diretiva n.º C/DIR.2/12/17.

11. Comércio a retalho de livros, manuais escolares, material escolar, material didático e equipamento

O IVA é isento nas vendas de livros, manuais escolares, material escolar e material e equipamento de ensino destinados a escolas e programas educativos aprovados pela autoridade governamental competente.

NB : A isenção do IVA está sujeita à condição de as escolas e os programas educativos a que se destinam os livros e as vendas de manuais escolares, material escolar e material e equipamento didático constarem de um registo estabelecido pela autoridade governamental competente do Estado-Membro.

12. Obras de arte

As vendas de obras de arte e de artesanato originais, pelos seus autores, estão isentas de IVA.

NB : O critério fundamental para determinar a obra de arte ou de artesanato original é o facto de estas obras terem sido criadas pela mão do artista ou do artesão que as comercializa.

Exclui-se qualquer processo mecânico, esboços feitos para fins industriais, artigos manufacturados adornados à mão, tatuagens (a atividade de um tatuador é considerada uma prestação de serviços).

13. Gás butano

O gás butano para uso doméstico está isento de IVA.

14. Querosene para uso doméstico

O querosene para uso doméstico está isento de IVA.

Neste caso, faz-se referência ao óleo utilizado nos candeeiros de querosene com pavio.

15. Sal iodado

O sal iodado é um sal dietético enriquecido com iodo para reduzir o risco de deficiência de iodo. Este elemento é essencial para a produção de hormonas da tiroide e a sua deficiência pode levar à formação de bócio, atraso no crescimento e várias perturbações mentais.

16. Placas e painéis solares

As placas e painéis solares e os respectivos fornecimentos isentos de IVA são os enumerados no anexo 4 da diretiva.

Ver « I. Anexo do Guia Prático do IVA » : Lista comum de placas e painéis solares, bem como das respectivas entregas, isentos de IVA e enumerados no anexo 4 da Diretiva N°C/DIR.2/12/17.

3.22. Exportações e transacções equiparadas a exportações

1. Exportações directas de bens e serviços e serviços de exportação equiparados

> Exportação direta de mercadorias

A exportação é o processo de transporte de mercadorias para fora de um país para venda no estrangeiro.

A exportação direta consiste em assegurar a venda dos seus produtos e serviços diretamente aos seus clientes, sem passar por um intermediário.

As exportações estão, em princípio, isentas de IVA. No entanto, para beneficiar desta isenção, o contribuinte deve aplicar as seguintes regras:

- as expedições de mercadorias devem ser mencionadas nos livros contabilísticos;
- deve ser assinada uma declaração de exportação;
- deve ser apresentada uma declaração de exportação na estância aduaneira competente;
- a declaração de exportação deve ser visada pela estância aduaneira competente.

> *Exportação direta de serviços*

A Organização Mundial do Comércio (OMC) especifica quatro formas de exportar serviços (quatro "modos" na sua gíria) :

- modo 1 : atravessar as fronteiras sem sair de casa (por exemplo, comprar algo na Internet, enviar uma carta para o estrangeiro);
- modo 2 : em movimento (quando se gasta dinheiro em férias);
- modo 3 : por uma presença comercial no estrangeiro ou por investimento (abrindo uma filial noutra país);
- modo 4 : enviando pessoas para uma missão³⁹.

NB : De um ponto de vista fiscal, a exportação de serviços refere-se a um serviço prestado por uma pessoa ou uma empresa de um país a uma pessoa ou uma empresa de outro país.

A rápida diminuição do custo das telecomunicações, a expansão mundial da Internet e a proliferação de serviços de Internet de alta velocidade significam que os serviços podem agora ser prestados a clientes distantes do prestador de serviços. Por exemplo, muitos serviços, como seguros ou diagnósticos médicos, já não exigem que o prestador esteja perto do cliente⁴⁰.

> *Serviços diretamente relacionados com as exportações*

Os serviços diretamente relacionados com as exportações são os relacionados com

- operações de trânsito, embarque, transbordo, carga e descarga efectuadas em zonas portuárias, aeroportuárias ou de trânsito e relativas a mercadorias destinadas à exportação;
- serviços de transporte de mercadorias diretamente exportadas;
- as operações de amarração, reboque e pilotagem portuária e aeroportuária, bem como a transferência do direito de ocupação e utilização do plano portuário ou aeroportuário, da zona portuária ou aeroportuária, para o carregamento de mercadorias destinadas à exportação.

NB : Na prática, para determinar a relação direta ou não de um serviço com uma transação de exportação, é aconselhável considerar todo o processo, transação a transação.

2. Transacções efectuadas para/em embarcações destinadas a serem utilizadas no mar alto ou em rios internacionais

Esta isenção limita-se às transacções para/em embarcações destinadas a actividades de pesca, industriais ou comerciais em alto mar ou em rios internacionais.

O « mar alto » é a parte dos mares e oceanos não sujeita à jurisdição dos Estados costeiros. O mar alto é tradicionalmente consagrado à navegação e à pesca e pode ser utilizado por navios de qualquer Estado. Tanto a navegação como a pesca são livres⁴¹.

Por « rios internacionais » entende-se os cursos de água que separam ou atravessam o território de vários Estados.

39 04/01/2003 Alternativas Económicas nº 123

40 Exportações de serviços: A New Path to Prosperity by Prakash Loungani, Chris Papageorgiou, and Ke Wang Posted on April 5, 2017, from the IMF Blog - MFI direct

41 <https://www.universalis.fr/encyclopedie/haute-mer-definition-juridique-et-reglementation>

NB : As operações relativas a navios que operam no mar alto são equiparadas a exportações, o que justifica a isenção de IVA.

A isenção diz respeito às seguintes operações efectuadas para (ou em) embarcações destinadas a uma atividade de pesca, a uma atividade industrial ou comercial exercida em mar aberto ou em rios internacionais:

- entregas e serviços relacionados com os próprios barcos;
- fornecimentos e serviços relativos a objectos incorporados em barcos e em artes e redes de pesca;
- fornecimentos e serviços para as necessidades directas dos navios e da sua carga;
- entregas e prestação de serviços utilizados para a transação ou o aprovisionamento de navios.

3. Transacções efectuadas com companhias aéreas.

A isenção diz respeito às transacções efectuadas com empresas de navegação aérea envolvidas no tráfego internacional.

As companhias aéreas cujas actividades não internacionais são significativamente menos importantes do que as suas actividades internacionais são companhias aéreas que exploram o tráfego internacional... Por conseguinte, cabe aos tribunais nacionais avaliar a importância respectiva das actividades internacionais e não internacionais da companhia aérea. Nesta apreciação, podem ser tidos em conta todos os elementos que indicam a importância relativa do tipo de tráfego em causa, nomeadamente as vendas, que estão isentas de IVA.

NB : Por conseguinte, não estão isentas de IVA as operações relativas a:

- aeronaves utilizadas por empresas que não satisfazem as condições para o tráfego internacional;
- aviões de turismo ou privados.

As operações efectuadas com companhias aéreas internacionais estão isentas de IVA:

- entregas e serviços relacionados com as próprias aeronaves;
- entregas e serviços relativos a objectos incorporados em aeronaves;
- fornecimentos e serviços para as necessidades directas das aeronaves e da sua transação;
- entregas e prestação de serviços utilizados para reabastecer aeronaves.

3.23. Isenções no âmbito das relações diplomáticas

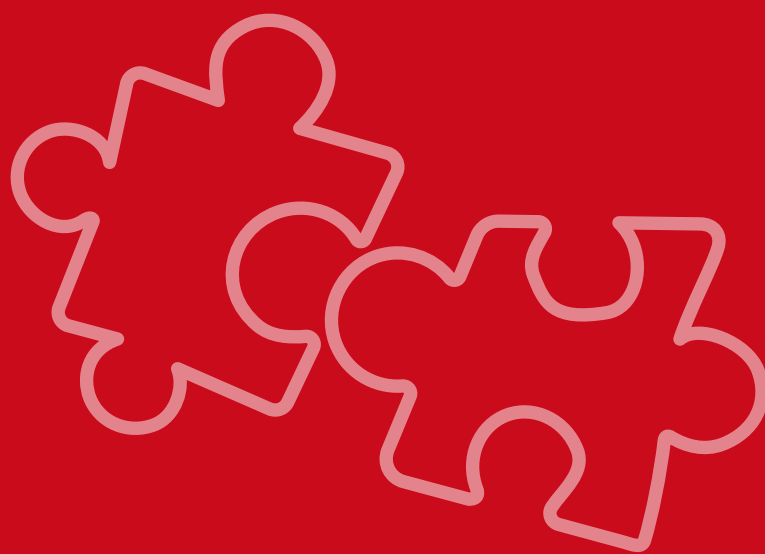
Em derrogação do disposto no artigo 8 da diretiva iva, os Estados-Membros podem conceder regimes especiais no âmbito das relações internacionais, sob reserva de reciprocidade e de quotas fixadas pelas autoridades competentes, relativamente a bens e serviços destinados ao uso oficial de missões diplomáticas estrangeiras e de organizações internacionais, para uso de agentes diplomáticos e de pessoal equiparado, cuja lista é enviada à administração fiscal pelo chefe de missão, e em conformidade com os acordos de sede.

A Diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a incorporar regras de isenção de IVA nos seus sistemas de relações diplomáticas e consulares com outros países.

Por conseguinte, os Estados-Membros estão a desenvolver os métodos necessários para gerir e controlar as isenções concedidas às missões diplomáticas e consulares.

Gráfico 35: Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas e Consulares

As disposições da Convenção de Viena de 18 de abril de 1961 sobre as relações diplomáticas e consulares isentam as embaixadas e os consulados do IVA nas suas aquisições de bens e serviços. As facturas são então emitidas sem IVA.



FOLHA 4

TERRITORIALIDADE DO IVA

FOLHA 4

TERRITORIALIDADE DO IVA

As regras de territorialidade do IVA permitem determinar se uma operação tributável está sujeita a IVA num Estado-Membro, tendo em conta a sua natureza e a natureza da sua tributação.

Gráfico 36: Territorialidade = Regras para determinar a jurisdição competente para reclamar o IVA

O lugar onde a transação é efectuada e o lugar onde é utilizada são factores essenciais para determinar a jurisdição onde o IVA deve ser cobrado.

Estas regras são organizadas através das disposições dos artigos 13 a 15, a seguir reproduzidos, da Diretiva IVA:

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 13:

Todas as operações efectuadas num Estado não incluído na lista de isenções definida no presente ato adicional estão sujeitas a IVA, mesmo que a residência da pessoa singular ou a sede da sociedade comercial devedora se situe fora dos limites territoriais do Estado.

Artigo 14:

1. Considera-se que o local de tributação da entrega dos bens é o local onde os bens se encontram no momento da entrega.
2. O local de tributação da prestação de serviços é o local da sua execução.
3. Considera-se que uma transação foi efectuada num Estado-Membro:
 - em relação a uma venda, quando esta for efectuada nas condições de entrega da mercadoria nesse Estado-Membro;
 - quando o serviço é prestado, o direito transferido ou o bem alugado é usado ou utilizado nesse Estado-Membro.
4. No caso da expedição ou do transporte dos bens, considera-se que o local de tributação é o local onde se encontram os bens no momento da partida da expedição ou do transporte para o adquirente.
5. No entanto, quando o local de expedição ou de transporte das mercadorias se situar num Estado diferente do de importação das mercadorias, considera-se que o local da entrega efectuada pelo importador se situa no país em que as mercadorias são importadas.
6. Quando as mercadorias forem instaladas ou montadas pelo fornecedor ou por sua conta, considera-se que o local de entrega é o local onde é efectuada a instalação ou montagem.
7. Relativamente às prestações de serviços, quando estas são utilizadas num local diferente do da sua execução, a tributação é efectuada no local de utilização.

Artigo 15:

Excepcionalmente, e no que se refere ao transporte internacional, considera-se que as transacções foram efectuadas no Estado do domicílio ou da residência habitual, se se tratar de um transportador individual, ou no Estado da sede, se se tratar de uma empresa, mesmo que a transacção principal seja efectuada fora desse Estado.

O artigo 13 do projeto de diretiva atualmente em fase de validação fornece esclarecimentos relevantes no que se refere à territorialidade de certas transacções:

- 1) Considera-se que o lugar de tributação de uma entrega de bens é o lugar onde os bens se encontram no momento da entrega.
- 2) Em caso de expedição ou transporte dos bens, considera-se que o lugar de tributação é o lugar onde se encontram os bens no momento da partida da expedição ou do transporte para o destino do adquirente.
- 3) Todavia, quando o lugar de expedição ou de transporte dos bens se situar num Estado diferente do de importação dos bens, considera-se que o lugar da entrega efectuada pelo importador se situa no país de importação dos bens.

As disposições da Diretiva IVA relativas à territorialidade:

- estabelecem os princípios que regem as regras de territorialidade do IVA,
- e especificam a forma como as regras relativas à territorialidade do IVA devem ser aplicadas, consoante a transacção diga respeito :
 - > entrega de mercadorias;
 - > prestação de serviços;
 - > ou transporte internacional.



4.1. PRINCÍPIOS QUE ORIENTAM AS REGRAS DE PROTECÇÃO DA TERRITORIALIDADE DO IVA

A aplicação da territorialidade do IVA depende de dois factores cumulativos ou alternativos, consoante o caso :

- o local onde se considera que a transacção foi efectuada;
- e se a transacção é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.

NB : Regra geral, todas as operações efectuadas num país não incluído na lista de isenções estão sujeitas a IVA, mesmo que o domicílio da pessoa singular ou a sede da empresa devedora se situe fora dos limites territoriais desse país.

Uma operação sujeita a IVA está de facto sujeita a IVA no Estado-Membro se, e apenas se, estiver abrangida pelo âmbito de aplicação territorial desse Estado-Membro.



4.2. CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DAS REGRAS DE TERRITORIALIDADE DO IVA

A aplicação das regras de territorialidade do IVA é definida nos artigos 14 e 15 da Diretiva IVA. Para determinar onde ocorre uma transação, é necessário distinguir entre entregas de bens móveis corpóreos e entregas de serviços.

Gráfico 37: Princípio do destino

É aceite que o princípio do destino deve ser a base para decidir o local de entrega. De acordo com o princípio do destino, o local de entrega é a jurisdição onde os bens se encontram no momento da entrega, ou o local onde o serviço é efectuado ou utilizado.

Deve ser dada especial atenção ao local de tributação das operações de transporte internacional.

O projeto de diretiva em fase de validação traz novidades em matéria de tributação do transporte intracomunitário de mercadorias.

O n.º 5 do artigo 14 da proposta de diretiva tem a seguinte redação :

No que respeita ao transporte intracomunitário de mercadorias, considera-se que as operações são efectuadas no Estado de destino das mercadorias.

4.21. Territorialidade do IVA para as entregas de bens

Considera-se que o local de tributação de uma entrega é o local onde se encontram os bens no momento da entrega.

O lugar de entrega dos bens é o lugar onde se efectua a transação que tem por efeito a transferência da propriedade dos bens corpóreos para terceiros a título oneroso⁴².

Na prática, a territorialidade do IVA sobre as entregas de bens deve ser avaliada de forma diferente consoante:

- a mercadoria é entregue na ausência de expedição ou de transporte;
- os bens entregues tenham dado lugar a expedição ou transporte;
- os bens são entregues após montagem ou instalação pelo fornecedor ou por sua conta.

4.21.1. Mercadorias entregues na ausência de expedição ou de transporte

Transação	Local de tributação	Condições
Entrega de mercadorias	Estado-Membro	Se os bens se encontrarem no Estado-Membro no momento da sua entrega; E quando a venda é efectuada nas condições de entrega dos bens no Estado-Membro.

⁴² Ver definição "Transferência de valor": (Folha 2 - 2.22)

Quando a entrega de bens não implica expedição ou transporte, é tributável no Estado-Membro se os bens se encontrarem nesse Estado-Membro no momento em que são colocados à disposição do adquirente.

Considera-se que uma transação teve lugar no Estado-Membro quando é efectuada nas condições de entrega dos bens nesse Estado-Membro.

Assim, a venda de bens no território do Estado-Membro, mesmo por uma empresa estrangeira, está sujeita a IVA nesse Estado-Membro.

4.21.2. Mercadorias entregues com remessa ou transporte

Transacções	Local de tributação
Entregas de mercadorias em caso de expedição ou transporte de mercadorias	No local onde se encontra o bem no momento da partida da expedição ou do transporte para o destino do comprador
Mercadorias entregues quando o local de expedição ou de transporte das mercadorias se situa num Estado diferente do de importação das mercadorias	No país de importação das mercadorias

Devem ser avaliados dois casos para as mercadorias objeto de expedição ou de transporte :

- *Caso 1: Quando o local de partida ou de transporte se situa no interior do Estado-Membro*

De acordo com o princípio segundo o qual o lugar de entrega dos bens é o lugar onde se realiza a transação que transfere a propriedade de bens corpóreos para terceiros a título oneroso, o lugar de transferência dos bens é o lugar de partida dos bens expedidos quando este lugar de partida se situa no Estado-Membro. O vendedor transfere a propriedade dos bens para o comprador no local de expedição, ou seja, o poder de dispor dos bens da mesma forma que o proprietário.

- *2º caso: Quando o local de partida ou de transporte se situa no estrangeiro*

Se o local de partida ou de transporte se situar no estrangeiro, a entrega é efectuada pelo importador. Consequentemente, esta entrega está sujeita a IVA na jurisdição do país de importação quando as mercadorias são introduzidas no consumo.

4.21.3. Bens importados entregues após montagem ou instalação pelo fornecedor ou por sua conta: determinação da territorialidade do IVA

Quando os bens são montados ou instalados no Estado-Membro antes da entrega, esta operação é tributável para efeitos de IVA no Estado-Membro a dois títulos: em primeiro lugar, para a importação pelo fornecedor e, em seguida, para a entrega dos bens, uma vez montados ou instalados, ao cliente final.

Operações de entrega de mercadorias	Local de tributação do IVA
Bens importados sujeitos a montagem ou instalação no Estado-Membro, antes da entrega	No país de importação das mercadorias
Mercadorias entregues após montagem ou instalação no Estado-Membro	No Estado do adquirente do bem após a montagem ou instalação

NB : Assim, uma empresa estrangeira que importe equipamento para o Estado-Membro onde efectua a montagem ou a instalação nas instalações do comprador, deve:

- (i) pagar o IVA aquando da importação dos materiais;
- (ii) faturar o IVA à empresa-compradora no Estado-Membro, aquando da entrega dos bens.

Neste caso, o IVA é pago :

- na importação, pela empresa estrangeira ;
- aquando da entrega, pela sociedade do Estado-Membro onde a sociedade estrangeira entregou os bens após a instalação ou montagem.

4.22. Territorialidade do IVA aplicável à prestação de serviços

A Diretiva IVA estabelece o princípio da tributação da prestação de serviços no lugar da sua execução.

No entanto, se o lugar de utilização for diferente do lugar de execução do serviço, o serviço é tributável no lugar de utilização e não no lugar de execução⁴³. Por conseguinte, o lugar de utilização de um serviço prevalece sobre o lugar de execução para determinar a territorialidade do IVA.

4.22.1. Princípio: Tributação da prestação de serviços no local da sua execução

Transação	Local de tributação	Condicionalidade
Prestação de serviços	Estado-Membro	Quando o serviço é efectuado no Estado-Membro

O lugar de tributação de uma prestação de serviços é o lugar da sua execução, o lugar da prestação do serviço.

4.22.2. Exceção : Tributação da prestação de serviços no lugar de utilização se o lugar de execução for diferente do lugar de utilização

Quando a prestação de serviços é utilizada num lugar diferente do da sua execução, a tributação é efectuada no lugar da utilização ou da exploração.

Transação	Local de tributação	Condições
Prestação de serviços	Estado-Membro	Quando o serviço é utilizado num local diferente do local de execução. Quando o serviço é prestado, o direito transferido ou o objeto alugado é utilizado ou explorado nesse Estado-Membro.

NB : De acordo com a regra segundo a qual o IVA sobre a prestação de um serviço é aplicável no lugar onde o serviço é utilizado, se este for diferente do lugar onde é prestado:

- um serviço efectuado no Estado-Membro mas utilizado no estrangeiro não está sujeito a IVA nesse Estado-Membro;
- inversamente , um serviço utilizado no Estado-Membro mas efectuado no estrangeiro é tributável nesse Estado-Membro.

⁴³ De acordo com o princípio do destino, o imposto é, em última análise, cobrado apenas sobre o consumo final que ocorre na jurisdição de tributação. É também geralmente aceite o princípio de que todas as receitas revertem para a jurisdição em que o consumo final tem lugar, sendo consideradas ao abrigo do princípio do destino. (Mecanismos para a cobrança efectiva do iva/gst quando o fornecedor não está localizado na jurisdição fiscal © OCDE 2017 - página 13).

O projeto de diretiva atualmente em fase de validação estabelece o seguinte no artigo 14.

- Considera-se que uma prestação de serviços foi efectuada num determinado Estado quando o serviço prestado, o direito transferido ou o objeto alugado são utilizados ou explorados nesse Estado.

A proposta de diretiva clarifica, portanto, a diferença entre prestações de serviços corpóreas e incorpóreas e especifica onde estas devem ser tributadas.

Mais especificamente :

1) Os serviços tangivelmente localizáveis são tributáveis no país onde são prestados.

Os seguintes serviços são materialmente localizáveis:

- alugueres de meios de transporte;
- serviços relativos a bens imóveis;
- serviços culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos e recreativos;
- alojamento e venda para consumo no local;
- trabalhos e peritagens de bens móveis corpóreas;
- serviços prestados por intermediários que actuam em nome e por conta de outrem.

2) Os serviços incorpóreos são tributáveis no país de estabelecimento do cliente.

São considerados serviços intangíveis os seguintes:

- atribuições e concessões de direitos de autor, marcas registadas, patentes, licenças e outros direitos semelhantes;
- locação de activos corpóreas que não sejam meios de transporte;
- serviços de publicidade;
- serviços prestados por consultores, engenheiros e empresas de engenharia em todos os domínios, incluindo organizações de investigação e desenvolvimento;
- serviços prestados por revisores oficiais de contas, advogados e consultores jurídicos e fiscais devidamente registados;
- serviços prestados por outros profissionais;
- processamento de dados e fornecimento de informações;
- banca, finanças, seguros e resseguros, exceto aluguer de cofres;
- disponibilização de pessoal;
- serviços prestados por intermediários que actuam em nome e por conta de terceiros na prestação dos serviços acima referidos;
- serviços de telecomunicações;
- serviços de radiodifusão sonora e televisiva;
- serviços prestados por meios electrónicos, em especial o descarregamento;
- acesso a redes de transporte e distribuição de electricidade ou gás natural; encaminhamento através dessas redes e todos os outros serviços diretamente relacionados.

NB : No entanto, em conformidade com o princípio da territorialidade, as comissões recebidas por uma empresa estabelecida no Estado-Membro sobre vendas efectuadas fora do território do Estado-Membro não estão sujeitas a IVA nesse Estado-Membro.

Gráfico 38: Territorialidade da prestação de serviços de telecomunicações electrónicas, rádio e televisão

A prestação de serviços electrónicos, de telecomunicações, de rádio e de televisão é tributável no lugar de estabelecimento do beneficiário dos serviços, em conformidade com o princípio geral da territorialidade da prestação de serviços.

Ver « 3.2. Anexo ao Guia Prático do IVA » : Estudo e definição dos serviços electrónicos.

Quadro recapitulativo das regras de territorialidade aplicáveis a serviços específicos

Transacções	Âmbito de aplicação	Regra da territorialidade
Serviços relativos a um edifício	<ul style="list-style-type: none"> • Serviços do hotel • Serviços de peritos imobiliários, gabinetes de engenharia, arquitectos, etc. 	Tributação no Estado em que o edifício está situado em
Vendas a consumir no local	<ul style="list-style-type: none"> • Restaurantes • Cafetaria, etc. 	Tributação no Estado do lugar de execução do serviço
Serviços culturais e científicos	<ul style="list-style-type: none"> • colóquio • Conferências • Escolas de verão, etc. 	Tributação no Estado do local de exercício da atividade
Serviços de intermediários transparentes	<ul style="list-style-type: none"> • Ação de compra ou venda de bens ou serviços em nome e por conta de outrem 	Tributação no Estado do local da transação principal a que se refere o serviço
Serviços incorpóreos prestados por um não residente	<ul style="list-style-type: none"> • Transferências e concessões de patentes, direitos de licença, etc. • Aluguer de bens individuais corpóreos • Serviços de consultoria, nomeadamente em matéria de investigação e desenvolvimento • Tratamento de dados e fornecimento de informações • Disponibilização de pessoal, etc. 	Prestador de serviços estabelecido fora do Estado-Membro e cliente no Estado-Membro = tributação no Estado-Membro se o serviço for utilizado no Estado-Membro
Serviços electrónicos	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecimento e alojamento de sítios informáticos • Fornecimento de bases de dados • Fornecimento de textos, informações, eventos culturais e científicos, etc. 	<p>Caso 1 : Prestador de serviços estabelecido no Estado-Membro e cliente no Estado-Membro = tributação no Estado-Membro.</p> <p>Caso 2 : Prestador de serviços estabelecido fora do Estado-Membro e cliente no Estado-Membro = tributação no Estado-Membro.</p>

4.23. Transporte internacional: determinação da territorialidade do IVA

No que respeita às operações de transporte internacional, em derrogação do princípio da tributação no lugar de execução ou de utilização do serviço, mesmo que uma parte importante da operação se realize fora deste Estado, considera-se que as operações foram efectuadas (e, por conseguinte, o IVA é devido):

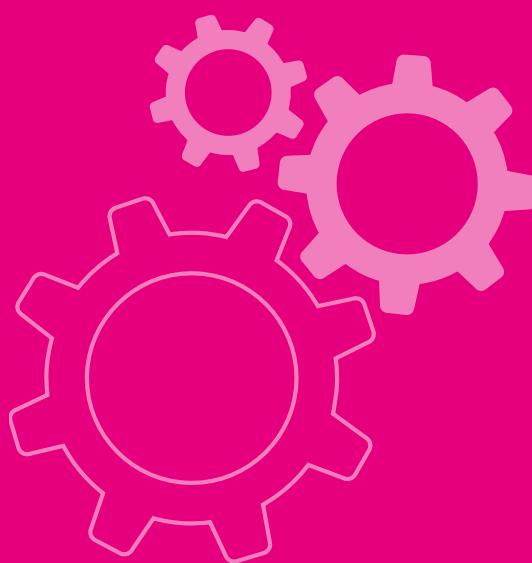
- no Estado do domicílio ou da residência habitual, no caso dos transportadores individuais;
- no local da sede social, no caso de uma entidade jurídica (empresa).

Transação	Contribuinte	Local de tributação do IVA
Transporte internacional, mesmo que a maior parte da transação seja efectuada fora do Estado	• Agente de transporte individual	No domicílio ou na residência habitual
	• Entidade jurídica de transporte (empresa)	No local da sede social da empresa ou de um escritório a partir do qual o serviço é prestado

NB : Neste caso, o critério para determinar a territorialidade é o local da sede ou do domicílio do operador, consoante se trate de uma entidade jurídica ou de uma pessoa singular.

Mesmo que a maior parte da transação seja efectuada no estrangeiro, a transação de transporte internacional é tributável para efeitos de IVA na jurisdição onde a agência de viagens (a empresa) tem a sua sede social, ou seja, no Estado-Membro onde a agência de viagens está registada.

Inversamente, o serviço não é tributável num Estado-Membro em que a agência de viagens ou o operador turístico não tenha uma sede ou um estabelecimento nesse Estado-Membro a partir do qual o serviço é prestado.



FICHA 5

TRIBUTAÇÃO DO IVA BASE

FOLHA 5

TRIBUTAÇÃO DO IVA BASE

A matéria coletável do IVA é tudo o que constitui a contrapartida obtida pelo fornecedor de bens ou pelo prestador de serviços do seu cliente.

Definir a matéria coletável do IVA, ou « base IVA », como é conhecida, significa responder à seguinte questão: a que montante deve ser aplicada a taxa de IVA?

O montante sobre o qual é calculado o IVA é designado por matéria coletável, definido pelas disposições dos artigos 24 a 26 , 28 e 29 da Diretiva IVA, reproduzidas do seguinte modo :

Diretiva C/DIR.1/05/09 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 24:

A matéria coletável das operações sujeitas a IVA efectuadas no território nacional de um Estado-Membro baseia-se no volume de negócios que, para além do preço principal do bem ou do serviço, inclui:

- custos acessórios, tais como comissões bancárias, embalagem, transporte e seguro, exigidos pelo fornecedor ao comprador ou subscritor;
- montantes dos direitos aduaneiros, direitos de exercício ou quaisquer outros impostos aplicáveis aos produtos ou serviços, com exceção do próprio Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- em geral, todos os montantes e activos recebidos ou a receber pelo fornecedor ou prestador de serviços em troca da entrega ou do serviço.

Artigo 25:

A base tributável do IVA é constituída da seguinte forma:

- entrega de bens em qualquer montante, activos e/ou por todos os ganhos de bens ou serviços recebidos ou a receber em troca da entrega;
- bens em segunda mão pela diferença entre o preço de venda e o valor de aquisição dos bens;
- prestação de serviços, em qualquer montante, e vantagens recebidas e, se necessário, pelo valor dos bens de consumo para a execução dos serviços;
- comércio, pelo valor dos produtos recebidos em pagamento das mercadorias entregues, acrescido do montante do saldo recebido ;
- obras de construção e obras públicas pelo número de contratos, custos ou facturas, adiantamentos ou pagamentos parciais ;
- auto-entrega por :
 - > o preço de compra, isento de impostos, dos bens adquiridos ou utilizados no estado em que se encontram;
 - > o preço de custo dos bens extraídos, fabricados ou transformados.
- Importações, pelo valor aduaneiro da mercadoria, acrescido dos direitos e impostos de importação cobrados na fronteira, com exceção do próprio Imposto sobre o Valor Acrescentado;

Além disso:

- os montantes cobrados pelo sujeito passivo a título de depósito pela entrega de embalagens recuperáveis e reutilizáveis não identificáveis são incluídos na matéria coletável do IVA;
- os montantes recebidos a título de depósito pela entrega de embalagens identificáveis, recuperáveis e reutilizáveis são excluídos da matéria coletável do IVA;
- Quando estas embalagens não forem devolvidas, após o prazo normal da profissão, o Imposto sobre o Valor Acrescentado será devido sobre o preço da transferência.

Artigo 26:

Estão incluídos na base tributável do IVA:

- os custos acessórios do fornecimento de bens e serviços facturados aos clientes;
- impostos, direitos e taxas, incluindo impostos especiais de consumo, com exclusão do IVA;
- os diversos custos adicionais pagos pelos compradores dos bens ou pelo cliente.

Artigo 27:

No que respeita aos contratos do Estado financiados por orçamentos públicos, empréstimos externos ou auxílios, a matéria coletável do IVA considera o montante dos contratos, incluindo todos os impostos, com exclusão do IVA.

O disposto no número anterior aplica-se igualmente aos contratos relativos às instituições públicas de carácter industrial, comercial, científico, técnico e administrativo, às sociedades de economia mista, às colectividades e aos organismos de direito público, dotados de autonomia jurídica e financeira.

Artigo 28:

Cada Estado-Membro estabelecerá os procedimentos de sujeição e as modalidades específicas de cobrança do IVA para estes contratos.

A Diretiva IVA trata de:

- o caso geral da base tributável relativa às operações de entregas e prestações de serviços;
- casos da base tributável relativos:
 - > bens em segunda mão;
 - > trocas;
 - > construção e obras públicas;
 - > auto-entrega;
 - > importações;
 - > Ve os mercados do Estado e da instituição pública.

Tipo de transacções	A base IVA é constituída por:
Entrega de mercadorias Prestação de serviços	Todos os montantes, valores e/ou ganhos de bens e serviços recebidos ou a receber em contrapartida da prestação ou execução do serviço.
Bens em segunda mão	A diferença entre o preço de venda e o valor de aquisição do imóvel

Tipo de transacções	A base IVA é constituída por:
Trocas	O valor dos produtos recebidos em pagamento das mercadorias entregues, acrescido do montante do saldo cobrado
Construção civil e obras públicas	O montante dos contratos, dos dossiers, das factu-ras, dos adiantamentos ou das prestações
Entregas próprias	O preço de compra, excluindo impostos, de bens adquiridos ou utilizados no estado em que se encon-tram
	O preço de custo das mercadorias extraídas, fabrica-das ou transformadas
Importações	O valor aduaneiro das mercadorias acrescido dos direitos e taxas cobrados à entrada, com exceção do próprio IVA
Remessas e embalagens	Os montantes recebidos pelo sujeito passivo a título de consignação aquando da entrega de embalagens recuperáveis e reutilizáveis não identificáveis são incluídos na base tributável do IVA.
	O preço de transferência, quando estas embalagens não forem devolvidas, no final dos prazos de utiliza-ção na profissão.
Contratos estatais financiados por orçamen-tos públicos, empréstimos externos ou auxí-lios	O montante dos contratos, incluindo todas as taxas, com exceção do IVA.
Contratos para instituições públicas industri-ais, comerciais, científicas, técnicas e admi-nistrativas, sociedades de economia mista, autarquias locais e organismos do sector pú-blico com ou sem personalidade jurídica e autonomia financeira.	



5.1. ENTREGAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS: BASE TRIBUTÁVEL DO IVA

De acordo com a regra geral estabelecida no artigo 24 da Diretiva IVA, o valor tributável é o preço total, incluindo todos os encargos, impostos e taxas, do produto vendido ou do serviço prestado, com exclusão do próprio IVA.

O valor tributável das operações sujeitas a IVA efectuadas no território nacional de um Estado-Membro é o volume de negócios, que inclui, por conseguinte:

- custos acessórios, tais como comissões, taxas de embalagem, transporte e seguro cobradas pelo fornecedor ao comprador ou locatário;
- direitos aduaneiros, impostos especiais de consumo ou quaisquer outros impostos aplicáveis aos produtos ou serviços, com exceção do próprio IVA;
- em geral, todos os montantes ou valores recebidos ou a receber pelo fornecedor ou prestador de serviços em contrapartida do fornecimento ou serviço.

A base tributável inclui, por conseguinte, todos os pagamentos em dinheiro ou em espécie efectuados ao cliente em contrapartida dos bens vendidos ou dos serviços prestados, excluindo a parte do preço correspondente ao IVA.

Em qualquer caso, a base tributável é determinada sem ter em conta o momento do pagamento da compensação; é indiferente que estes pagamentos sejam efectuados antes, no momento ou após a celebração do contrato ou a execução da operação.

No caso das vendas de bens, por exemplo, a matéria coletável é o preço acordado entre as partes, independentemente de este preço ser repartido em pagamentos por conta, preço principal e saldo. Do mesmo modo, no caso das prestações de serviços, a matéria coletável inclui todos os montantes que constituem o pagamento do serviço prestado (adiantamentos, remuneração principal, saldo).

No entanto, alguns elementos do preço são expressamente excluídos ou acrescentados à matéria coletável.

Por conseguinte, é necessário responder às seguintes questões:

- quais são os elementos do preço que devem ser incluídos na base tributável?
- e que elementos do preço devem ser excluídos da base tributável?

É dada especial atenção ao caso das mercadorias entregues com remessas e/ou embalagens.

5.11. Quais são os elementos do preço a incluir na base tributável?

Estão incluídos na base tributável do IVA :

- os custos acessórios das entregas de bens e das prestações de serviços facturadas aos clientes;
- impostos e direitos, incluindo impostos especiais de consumo, mas excluindo o IVA;
- encargos adicionais pagos por diversos motivos pelo comprador dos bens ou pelo cliente.

- Custos acessórios ao fornecimento de bens e serviços facturados aos clientes:

Os custos acessórios associados à entrega de bens e à prestação de serviços facturados aos clientes são incluídos na base tributável, mesmo que sejam facturados separadamente.

Para efeitos contabilísticos, os custos acessórios são definidos como os custos incorridos com a ligação, supervisão e realocação de instalações, a utilização, manutenção, reparação e reforço de contadores de electricidade, os custos administrativos normais, os custos de emissão de facturas, transporte, seguros, comissões, corretagem, etc., incorridos pela empresa durante as transacções comerciais.

- Impostos e direitos, incluindo impostos especiais de consumo, com exceção do IVA:

Os seguintes impostos e direitos estão incluídos na base tributável do IVA:

- Direitos aduaneiros;
- impostos indirectos, como os impostos especiais de consumo, excluindo o IVA;
- taxas parafiscais;
- direitos de autor.

Gráfico 39: Base tributável e direitos aduaneiros

Os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo e as taxas portuárias ou aeroportuárias estão incluídos na base tributável do IVA.

- **Os preços adicionais são pagos de várias formas pelo comprador dos bens ou pelo cliente:**

Os preços suplementares pagos pelo adquirente de bens e serviços fazem igualmente parte da matéria coletável do IVA.

Os preços adicionais são os elementos acrescentados ao preço de base e podem resultar de acordos entre as partes.

NB : Os danos associados ao preço principal não estão incluídos no montante tributável.

Gráfico 40: Regras a não esquecer

Por exemplo, e em aplicação dos princípios acima referidos, devem ser mantidas as seguintes regras:

- *Para alugueres de imóveis comerciais*

O IVA é cobrado sobre o montante da renda, sem impostos. O locador é responsável pela cobrança do IVA junto do locatário e pela sua transferência para a administração dos impostos indirectos.

A base de cálculo do IVA é o montante acordado entre as partes.

NB : Se não for esse o caso, o locador terá de reconstituir o IVA sobre o montante cobrado para efeitos de valor.

- *Montantes pagos às empresas de segurança.*

A base de cálculo do IVA é o montante total que representa a remuneração do serviço prestado.

- *Serviços prestados por um fornecedor estrangeiro não residente.*

O IVA é calculado com base nas vendas efectivas. A matéria coletável é, por conseguinte, igual ao valor real da remuneração dos serviços recebidos ou a receber pelo prestador em contrapartida dos serviços prestados, antes de qualquer tributação do referido montante ao imposto sobre o rendimento no Estado-Membro.

- *Remuneração paga às empresas de aluguer de mão de obra.*

A matéria coletável do IVA inclui todos os elementos que contribuem para determinar o preço de custo dos serviços, ou seja, todos os montantes recebidos a título de remuneração do serviço prestado, incluindo os montantes destinados a reembolsar os salários e as contribuições para a segurança social dos agentes temporários.

Isto significa que o valor tributável do IVA deve incluir todos os elementos que contribuem para determinar o custo dos serviços, ou seja, todos os montantes recebidos a título de remuneração pelo serviço prestado, incluindo os montantes destinados a reembolsar os encargos salariais e sociais dos agentes temporários.

O diferencial de tributação (alojamento, ganhos em espécie concedidos ao trabalhador destacado e imputados à empresa contratante) está igualmente incluído na base tributável do IVA da empresa de aluguer de mão de obra (nomeadamente para as empresas estrangeiras). O diferencial de tributação é calculado numa base factual, uma vez que é analisado como um suplemento de preço.

Neste caso: Base tributável = Remuneração + Diferencial de tributação

– *Para comissões*

O valor tributável para efeitos de IVA dos comissionistas é o montante total da transação, ou seja, o preço pago pelo terceiro, incluindo a comissão. Os comissionistas são considerados, para efeitos fiscais, como meros « compradores-revendedores ». Isto significa que o comissionista e o comitente são responsáveis pelo IVA nas transacções encomendadas.

Os preços, montantes e valores são estabelecidos sem qualquer tipo de dedução e incluem todos os custos e impostos, incluindo os impostos especiais de consumo (ou impostos específicos), quando aplicáveis.

– *Para outras transacções*

Os preços adicionais de crédito, independentemente da sua origem, bem como as compensações de ajustamentos, são tratados da mesma forma que a transacção principal. São incluídos na matéria coletável do IVA.

5.12. Que elementos do preço são excluídos da base tributável?

Estão excluídos da base tributável do IVA os seguintes elementos:

- o próprio IVA;
- descontos em dinheiro, abatimentos especiais, descontos e abatimentos e outras reduções de preço concedidas, desde que o montante exato seja transferido para o cliente e que constem da fatura inicial ou da fatura rectificativa;
- desembolsos facturados ao cliente pelo montante exato;
- recibos que não são a contrapartida de uma transacção comercial.

• *O próprio IVA*

A matéria coletável não deve incluir o próprio IVA (o IVA aplica-se numa base sem IVA).

• *Custos reais de transporte facturados separadamente*

NB : Os intermediários não têm de cobrar IVA sobre os montantes que lhes são reembolsados pelos seus comitentes se esses reembolsos corresponderem a despesas efectuadas em nome e por conta dos seus comitentes, tiverem sido corretamente contabilizados e registados na contabilidade de trânsito e forem justificados pela sua natureza ou montante exato às autoridades fiscais.

• *Abatimentos, descontos e reduções concedidos aos clientes*

Trata-se de descontos, reduções e deduções que figuram na fatura e que não constituem o pagamento de qualquer serviço prestado pelo devedor.

Gráfico 41 : Base tributável e reduções de preços

Estão excluídas da matéria coletável do IVA as reduções de preço que beneficiam o adquirente no seu montante exato e que não constituem a contrapartida de qualquer serviço.

Quando uma redução de preço (sob a forma de desconto, redução, abatimento ou equivalente) é concedida após o envio da fatura, o fornecedor deve emitir uma fatura rectificativa, enviar o montante da redução ao cliente ou enviar-lhe uma nota de crédito, que será dedutível das vendas tributáveis quando a fatura for liquidada.

A regularização é efectuada da seguinte forma:

- **A forma:** abatimentos, descontos e/ou reduções devem constar da fatura.
No entanto, se forem concedidos abatimentos, descontos e/ou reduções após o envio da fatura, o fornecedor deve emitir uma fatura rectificativa ou uma nota de crédito e enviá-la ao cliente.
- **Em substância:** os descontos, abatimentos e/ou reduções não devem constituir o pagamento de um serviço.

Os ajustamentos são efectuados da seguinte forma:

- *Na empresa que concede o desconto (o Fornecedor)*

Os abatimentos, descontos, reduções e/ou descontos em dinheiro são deduzidos das vendas do fornecedor antes de impostos no momento da liquidação.

A empresa deve então liquidar com os seus clientes o montante do desconto, incluindo todos os impostos, e enviar o montante do desconto ao cliente, ou enviar-lhe uma nota de crédito que será dedutível das vendas no momento da liquidação.

A recuperação será efectuada deduzindo das vendas tributáveis o montante, líquido de impostos, pago aos clientes.

NB : Este procedimento de regulação não tem prazo de validade.

- *Na empresa que recebe o desconto (o Cliente)*

Deve anular as deduções fiscais relativas às suas compras, até ao montante do IVA sobre o abatimento obtido.

Este ajustamento é efectuado na condição de as vendas terem sido sujeitas a IVA pelo fornecedor no momento da transação inicial.

• **Receitas que não são consideradas para transação.**

Em geral, o nosso objetivo é, em particular:

- indemnizações que são verdadeiros danos, ou seja, que apenas sancionam o incumprimento de uma obrigação ou a lesão de um interesse qualquer ;
- indemnização paga por uma companhia de seguros.

> **Tratamento das mercadorias à consignação ou entregues com embalagem**

As embalagens não recuperáveis (embalagens não recuperáveis) não são devolvidas ao fornecedor. Considera-se que foram vendidas com o produto principal. Por conseguinte, o seu valor aumenta a matéria coletável do IVA.

Em contrapartida, as remessas de embalagens que devem ser devolvidas não são operações tributáveis.

Se as embalagens expedidas não forem devolvidas, a expedição torna-se tributável (venda de embalagens).

Do mesmo modo, se o preço de consignação for superior ao preço de devolução, a diferença é tributável.

Quadro recapitulativo relativo às embalagens

Tipo de embalagem	Fiscalidade / não fiscalidade
Embalagem não recuperável	Tributado
Consignação/devolução	A não tributação mas a faturação do IVA é possível no seguinte caso A
Consignação a um preço superior ao da devolução	Diferença é tributada
Não devolução de embalagens recuperáveis	Transação imposta



5.2. CASOS EXCEPCIONAIS: BASE TRIBUTÁVEL DO IVA

Os casos excepcionais da base tributável do IVA dizem respeito :

- bens em segunda mão;
- trocas;
- construção e obras públicas;
- auto-entrega;
- importações;
- e os mercados do Estado e dos estabelecimentos públicos.

5.2.1. Base tributável dos bens em segunda mão

A base tributável do IVA para os bens em segunda mão é a diferença entre o preço de venda e o preço de compra exigido pelo fornecedor.

Ver « 2.5.- Anexo ao Guia Prático do IVA »: IVA sobre os bens em segunda mão : caso prático

NB : Para os bens em segunda mão

• Preço inicial / preço livre

- Se as partes tiverem celebrado um contrato de venda que estipule um «preço inicial», as despesas de transporte são suportadas pelo comerciante de bens em segunda mão. Por conseguinte, não devem ser incluídas na matéria coletável do IVA, ou seja, no preço de compra.
- Se, no entanto, o preço for estipulado como « gratuito », o fornecedor suporta os custos de transporte. Estes constituem então um elemento do preço de compra e devem ser incluídos na base tributável do IVA.

• Encargos sobre o preço

Os custos de financiamento e de comissões aquando da compra de bens em segunda mão e da renovação não são adicionados ao preço de compra. Por conseguinte, não entram na base tributável.

• Tributação das margens

O regime de tributação da margem de lucro não é aplicável se o bem revendido tiver dado lugar à recuperação do IVA aquando da sua aquisição pelo sujeito passivo revendedor.

5.22. Base tributável da troca

A "troca" de mercadorias é analisada numa venda dupla, tendo cada uma das partes sucessivamente a posição de vendedor e a de comprador. No caso de haver uma diferença de valor entre as mercadorias trocadas, o montante pago em compensação dessa diferença é chamado de "saldo".

A base tributável do IVA para as trocas é constituída pelo valor dos produtos recebidos em pagamento dos bens entregues, acrescido do montante do saldo cobrado.

5.23. Base tributável dos bens imóveis e das obras públicas

O valor tributável do IVA sobre bens imóveis e obras públicas é o montante do contrato, da fatura ou da fatura. Este montante inclui igualmente qualquer montante pago, seja a que título for, superior ao preço fixado no contrato de trabalho.

5.24. Base tributável das entregas e dos serviços prestados a si próprio (DSOS)

A base tributável do IVA para a auto-entrega é o valor da entrega, determinado por comparação com o preço normal de venda de bens, serviços ou obras similares.

NB : Para entregas a si próprio, a base é constituída por:

- quer pelo valor de mercado dos bens no dia da entrega a si próprio;
- ou pelo preço de custo.

Em qualquer caso, o valor a reter (com base no cálculo do IVA) não deve, em circunstância alguma,

Por exemplo, para os comerciantes de veículos, a matéria coletável do IVA para retirar um veículo "de exposição" do seu stock, registado em nome da empresa e atribuído aos vendedores durante a sua atividade, é o preço de custo do veículo retirado.

NB : Para a prestação de serviços a si próprio, a base tributável do IVA é constituída por:

- ou, pelas despesas efectuadas para a sua execução, pelo preço de custo do serviço;
- ou pelo preço de mercado de um serviço semelhante.

5.25. Importar matéria coletável base.

O valor tributável do IVA pago na importação é o valor aduaneiro dos bens, acrescido dos direitos e taxas de qualquer natureza cobrados pela administração aduaneira em nome do orçamento do Estado, com exceção do próprio IVA⁴⁴.

Gráfico 42 : O que precisa de saber :

Os impostos comunitários (UA, CEDEAO e UEMOA) pagos na importação de bens são excluídos da base tributável, tal como o próprio IVA.

Base = [(valor aduaneiro + direitos e taxas de importação)] - (direitos niveladores comunitários) - (IVA propriamente dito)

⁴⁴ Fórmulas de cálculo:

1. Direitos aduaneiros = (valor real do objeto + custos de transporte + seguro) x taxa dos direitos aduaneiros;
2. IVA = (valor real do artigo + despesas de envio + seguro + direitos aduaneiros) x percentagem de IVA.

Por conseguinte, não estão incluídos na base do IVA de importação:

- o próprio IVA;
- quotizações comunitárias (UA, CEDEAO, UEMOA).

5.26. Base tributável dos contratos do Estado financiados pelos orçamentos públicos, empréstimos ou ajudas externas e estabelecimentos públicos

A base tributável é constituída pelo montante dos contratos, com todos os impostos incluídos, excluindo o IVA, relativamente:

- Contratos públicos do Estado, financiados por orçamentos públicos, empréstimos ou ajuda externa;
- Contratos para instituições públicas industriais, comerciais, científicas, técnicas e administrativas, sociedades de economia mista, autarquias locais e organismos do sector público com ou sem estatuto jurídico e autonomia financeira.



A diretiva iva deixa a cada Estado-Membro a prerrogativa de fixar os procedimentos de exigibilidade e os métodos específicos de cobrança do iva nos contratos públicos.





FICHA 6

TAXAS DE IVA APLICÁVEIS

FOLHA 6

TAXAS DE IVA APLICÁVEIS

Em conformidade com o disposto no artigo 30º da Diretiva IVA, os Estados-Membros estão autorizados a aplicar um máximo de três (3) taxas de IVA:

- uma taxa normal (entre 5% e 20%);
- uma taxa reduzida;
- uma taxa zero (0%) para as exportações.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 30:

Os Estados-Membros são livres de fixar a taxa de IVA aplicável às operações tributáveis dentro de um intervalo de variação entre 5 e 20%.

No entanto, os Estados-Membros podem estabelecer uma taxa reduzida cujo âmbito e taxa serão determinados pelo Conselho de Ministros.

A taxa do IVA é igualmente aplicável às mercadorias e serviços produzidos localmente e aos bens tributáveis importados, com exclusão das exportações de bens ou equiparados, que são operações sujeitas a imposto zero.

A taxa zero aplica-se exclusivamente às exportações cujas declarações tenham sido aprovadas pelos serviços aduaneiros e às actividades tributáveis, mas não sujeitas ao pagamento efetivo do IVA.

O projeto de diretiva IVA atualmente em fase de validação prevê, no seu artigo 30:

Art.30.

- 1) Cada Estado-Membro é livre de fixar uma taxa comum de IVA aplicável às operações tributáveis. No entanto, a taxa aplicável não pode ser **inferior a 10% da matéria coletável.**
- 2) No entanto, os Estados-Membros têm a possibilidade de fixar **uma taxa reduzida única, no mínimo de 5% da matéria coletável.**
Cada Estado-Membro só pode fixar uma única taxa reduzida, que só pode ser aplicada a uma lista nacional de dez (10) bens e serviços enumerados de forma exhaustiva. Neste último caso, os Estados-Membros devem informar a Comissão da lista de bens e serviços nacionais sujeitos à taxa reduzida.
- 3) **Consagração do princípio de uma taxa única para os bens e serviços :** As taxas de IVA aplicam-se tanto aos bens e serviços produzidos localmente como aos bens importados tributáveis, excluindo as exportações de bens ou similares, incluindo as prestações de serviços relacionadas com o trânsito de bens que constituem operações sujeitas à taxa zero (0%).
- 4) **A taxa zero (0%) aplica-se apenas às exportações que tenham sido objeto de uma declaração carimbada à saída pelos serviços aduaneiros, bem como à prestação de serviços relacionados com o trânsito de mercadorias.**



6.1. TAXA NORMAL: entre 5% e 20% : esta disposição deve ser revogada (de acordo com o projeto de diretiva IVA atualmente em fase de validação e que será substituído por uma disposição que prevê uma taxa mínima única de tributação de 10%)



A diretiva deixa a cada Estado-Membro o direito de fixar uma taxa normal dentro de um intervalo de 5% a 20%.

As taxas são aplicáveis a:

- bens e serviços produzidos localmente;
- bens importados sujeitos a imposto.

NB : A maioria dos Estados da Comunidade fixou uma taxa normal de IVA de 18%, com exceção de dois Estados que fixaram uma taxa normal diferente: O Níger fixou uma taxa normal de IVA de 19% e a Mauritânia uma taxa normal de IVA de 16%.

Gráfico 43: Aplicação da taxa única de imposto

A regra geral é a aplicação de uma taxa única. A taxa única tem a vantagem de simplificar a administração do IVA.



6.2. TAXA REDUZIDA



Os Estados-Membros têm a possibilidade de fixar uma taxa reduzida, cujo âmbito e taxa serão determinados pelo conselho de ministros.

A Diretiva IVA deixa aos Estados-Membros a possibilidade de fixar uma taxa reduzida sem limitar os bens e serviços em causa.

NB : As boas práticas sugerem a adoção de uma lista exaustiva de bens e serviços que podem estar sujeitos à taxa reduzida.



6.3. TAXA ZERO (0%)

Decorre da Diretiva IVA que as exportações de bens ou similares são operações sujeitas à taxa zero (taxa 0%)⁴⁵.

A taxa de 0% aplica-se apenas às exportações que tenham sido objeto de uma declaração referida à saída pelos serviços aduaneiros e às actividades tributáveis, mas não sujeitas ao pagamento efetivo do IVA.

NB : Enquanto as operações isentas não permitem, em princípio, qualquer recuperação do IVA, as operações « tributadas » à taxa zero (0%) dão direito à recuperação do IVA a montante, nas condições do direito comum⁴⁶.

⁴⁵ No comércio internacional, a neutralidade do imposto é obtida através da aplicação do princípio do destino. De acordo com este princípio, as exportações não estão sujeitas a IVA (aplicação da taxa zero) e as importações são tributadas na mesma base e às mesmas taxas que a produção nacional. Isto significa que o imposto total pago por uma transação é, em última análise, determinado pelas regras em vigor na jurisdição de consumo e, por conseguinte, todas as receitas revertem para a jurisdição onde ocorre a entrega ao consumidor final. (Orientações consolidadas da OCDE para a aplicação do IVA - 2013)

⁴⁶ No caso de um operador prestar um serviço a um cliente situado no estrangeiro, o IVA pago a montante pelo referido operador em relação a esses serviços (ou seja, o IVA pago a montante sobre as entregas recebidas de uma empresa da sua jurisdição) já não faz parte do sistema de pagamento fraccionado de um imposto sobre o consumo final, como aconteceria num contexto exclusivamente nacional. Tal resulta do facto de a jurisdição a partir da qual a entrega é efectuada deixar de ter direitos de tributação relativamente a essa entrega, em virtude do princípio do destino. Por conseguinte, qualquer imposto pago pelo fornecedor na jurisdição a partir da qual a entrega é efectuada deve, em princípio, ser reembolsado a este fornecedor. Este resultado é geralmente obtido através da aplicação da "taxa zero" aos serviços na jurisdição a partir da qual o serviço é efectuado. A prestação de serviços é, assim, "isenta de IVA" na jurisdição do prestador e permite a este último beneficiar do reembolso do IVA pago a montante nesta jurisdição em relação a esta prestação. (OCDE?2017 - Página 18)



FOLHA 7

EVENTOS GERADORES E CAPACIDADE DE PAGAR O IVA



7.1. FACTO GERADOR DO IVA

O facto gerador do IVA é tratado nos artigos 18 e 19 da Diretiva IVA, a seguir reproduzidos.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 18:

O facto gerador do IVA é definido como a situação ou o acontecimento através do qual se verificam as condições legais que permitem a obrigação fiscal.

É constituído por:

- a) entrega de bens e mercadorias no âmbito de vendas, comércio e comissões;
- b) a execução de serviços e obras, ou de fracções de serviços e obras, ou a entrega de trabalhos relativos à prestação de serviços e a obras de construção;
- c) cobrança do preço para as outras operações tributáveis;
- d) introdução de mercadorias no território aduaneiro de um Estado-Membro para consumo interno;
- e) o instrumento de transferência ou de transferência de propriedade, para actividades de construção realizadas por promotores;
- f) o ato de transferência, o usufruto ou, na sua falta, o ato de transferência, o usufruto, para os arrendamentos de terrenos não urbanizados ou de terrenos nus efectuados por agentes imobiliários.

Artigo 19:

1. A título excepcional, o facto gerador do imposto é constituído por:
 - a primeira utilização ou a primeira entrada em funcionamento, no que respeita a entregas ou serviços efectuados ao próprio;
 - para os empreiteiros de obras públicas que optem expressamente por este regime.
2. Relativamente às operações que não sejam importações, o pagamento de adiantamentos ou depósitos constitui o facto gerador do IVA;
3. A liquidação do facto gerador não pode ser efectuada após a faturação total ou parcial.

A Diretiva IVA:

- define a noção de « facto gerador »;
- e especifica os acontecimentos que dão origem ao facto gerador do IVA.

7.11. Definição do « facto gerador » do IVA

O facto gerador é definido como a situação, o ato ou o acontecimento através do qual são preenchidas as condições legais que permitem o pagamento do IVA.

Por outras palavras, o facto gerador é a situação, o ato ou o acontecimento que permite a reivindicação do IVA pelo Estado.

O projeto de diretiva clarifica o artigo 17:

O facto gerador do IVA é definido como a situação, o ato ou o acontecimento pelo qual se verificam as condições legais que permitem a exigibilidade do imposto.

É constituído por:

- a) a entrega de bens e mercadorias no caso de vendas, comércio e empreitadas ;
- b) a execução de serviços e obras, ou partes de serviços e obras, ou a conclusão da obra, no caso de serviços e bens imóveis;
- c) receção do pagamento de outras operações tributáveis;
- d) a introdução de mercadorias no território aduaneiro de um Estado-Membro com vista à sua introdução no consumo;
- e) a transferência de propriedade das transacções imobiliárias efectuadas pelos promotores imobiliários;
- f) o ato de transferência, a posse ou, na ausência de um ato de mutação, o primeiro dia de utilização, para o arrendamento de terrenos não urbanizados ou de instalações não mobiladas por profissionais do sector imobiliário.

7.12. Quais são os acontecimentos constituintes do facto gerador do IVA?

Os factos que constituem o facto gerador do IVA são, consoante a natureza da operação, especificados a seguir:

Natureza da transação	Acontecimentos que constituem o facto gerador de IVA
- Vendas - Comércio - Trabalho personalizado	Entrega de bens e mercadorias
- Serviços - Obras imobiliárias	A execução de serviços e obras ou secções de ser- viços e obras ou a entrega da obra
- Outras operações tributáveis	Cobrança do preço
- Importação (introdução no consumo)	A introdução de bens e mercadorias no território aduaneiro de um Estado-Membro
- Transacções imobiliárias efectuadas por promotores imobiliários	A mudança ou transferência de propriedade
- Arrendamento de terrenos não mobilados ou de instalações não mobiladas efectuado por profissionais do sector imobiliário	O ato de transferência, de posse ou, na ausência de um ato de transferência, a entrada na posse.
- Entregas ou serviços a si próprio	A primeira utilização ou a primeira entrada em fun- cionamento
- Empreiteiros de obras públicas que tenham optado expressamente pelo regime de débito	Débitos



Princípios básicos:

O reconhecimento do facto gerador não pode ser seguido de prestações ou adiantamentos para todas as operações.

Gráfico 44: Facto gerador = faturação

Na prática, com exceção das operações em que o facto gerador é colocado à cobrança, o facto gerador é determinado pela faturação.

Assim, o crédito do Tesouro surge a partir do momento em que a fatura é emitida, mesmo que o devedor não pague a fatura.

NB : Uma vez que a venda de um bem se considera perfeita a partir do momento em que as partes no contrato acordam na coisa e no preço, o IVA é devido no momento da entrega do bem, mesmo que esteja estipulado que será pago a prazo ou a prestações⁴⁷.

O projeto de diretiva clarifica o artigo 18:

- 1) Como exceção, o facto gerador consiste em
 - a primeira utilização ou a primeira entrada em funcionamento no que respeita à entrega ou à prestação de serviços ao próprio;
 - os débitos dos empreiteiros de obras públicas que optem expressamente por este regime.
- 2) Para as operações que não sejam importações, o pagamento de adiantamentos ou de prestações constitui o facto gerador do IVA.
- 3) A declaração do facto gerador não pode ser seguida de uma faturação total ou parcial.



7.2. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IVA

A obrigação de pagar o IVA é regida pelos artigos 20 a 23 da Diretiva IVA, reproduzidos do seguinte modo:

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 20:

A responsabilidade pelo imposto sobre o valor acrescentado é constituída pelo direito de os serviços de cobrança de cada Estado-Membro exigirem o pagamento do imposto ao contribuinte numa determinada data.

O imposto sobre o valor acrescentado é devido no mês seguinte ao do facto gerador, nas condições fixadas por cada Estado-Membro.

⁴⁷ Guia do IVA "Revue Fiduciaries Group" setembro de 2019: 1214

A venda a prestações é uma venda a prazo através da qual o vendedor reserva a propriedade do bem até ao pagamento integral do preço de venda.

Artigo 21:

A responsabilidade surge em relação às vendas e à entrega de bens, incluindo a auto-entrega, durante a realização do facto gerador do imposto ou durante:

- a cobrança do preço, dos depósitos ou dos adiantamentos relativos à prestação de serviços e às obras de construção, às transacções inerentes ao ambiente residencial e ao desenvolvimento das zonas industriais, bem como às fracções de serviços e de obras, incluindo para os fornecedores do Estado, as autoridades públicas dotadas de um orçamento anexo, os estabelecimentos e empresas públicas e as colectividades públicas locais, durante o pagamento do preço, dos depósitos e dos adiantamentos;
- transferências de bens imóveis, à data da transferência ou da transferência de propriedade.

No entanto, no que diz respeito aos contratos de arrendamento celebrados no âmbito do ambiente residencial pelos promotores imobiliários e às transferências de usufruto de terrenos não urbanizados e de espaços não urbanizados efectuadas pelos promotores imobiliários, a responsabilidade surge na data de cada vencimento.

Importações de bens e mercadorias no território de um Estado-Membro, no momento do restabelecimento da declaração de introdução no consumo dos bens.

As operações de crédito ao consumo ou de locação financeira são efectuadas por instituições financeiras quando os juros e as rendas são devidos.

Artigo 22:

Os prestadores de serviços e os empreiteiros de obras públicas e de construção civil podem ser autorizados a pagar o Imposto sobre o Valor Acrescentado de acordo com os débitos:

- em caso de desconto de um título negociável, o IVA é exigível na data de vencimento;
- em caso de cobrança de adiantamentos antes da nota de débito, o imposto continua a ser devido durante a cobrança.

Article 23:

Todas as facturas de IVA devem ser reembolsadas.

Todavia, no que respeita às operações cuja faturação seja posterior à entrega, os Estados-Membros podem renunciar ao disposto nos artigos 21 e 22, sem prejuízo da exigibilidade do imposto:

- a) o mais tardar no momento da cobrança do preço da transacção;
- b) o mais tardar no momento do estabelecimento da fatura ou do documento de substituição;
- c) em caso de não entrega ou de entrega tardia da fatura ou do documento de substituição, num prazo determinado a contar da data do facto gerador do imposto.

A Diretiva IVA:

- define, em primeiro lugar, a noção de « responsabilidade » em matéria de IVA;
- antes de fixar a data de vencimento do IVA;
- e, finalmente, determina os factos que tornam o imposto exigível.

7.21. Definição da obrigação de pagamento do IVA

A obrigação de pagamento do IVA é o direito que as autoridades fiscais de cada Estado-Membro têm de exigir o pagamento ao contribuinte numa determinada data.

Por outras palavras, é o momento em que o IVA deve ser pago ou, pelo menos, a data a partir da qual o Estado tem o direito de exigir o pagamento do seu crédito.

NB : A capacidade de pagamento determina a data em que o número de operações tributáveis deve ser pago.

7.22. Qual é a data de vencimento do IVA?

O IVA é devido no mês seguinte ao do facto gerador, de acordo com as condições definidas por cada Estado-Membro.

Gráfico 45: Data de vencimento do IVA fixada por cada Estado-Membro

Cada Estado fixa livremente a data de vencimento no mês seguinte ao do facto gerador.

No entanto, na maioria dos Estados-Membros, a data de vencimento é fixada, o mais tardar, no dia 15 do mês seguinte àquele em que a transação é efectuada.

7.23. Quais são os factos que tornam o IVA exigível?

- Princípios

Em princípio, o IVA deve ser pago da seguinte forma para as diferentes transacções que se seguem :

Transacções	O IVA é devido
<ul style="list-style-type: none">- Vendas- Entregas de mercadorias, incluindo auto-entregas	Quando ocorre o facto gerador
<ul style="list-style-type: none">- Serviços- Projectos imobiliários, de habitação social, de desenvolvimento de zonas industriais, serviços e pacotes de obras, incluindo para fornecedores do Estado, administrações públicas com orçamentos anexos, instituições e empresas públicas e autarquias locais.	Aquando da cobrança do preço, das contas ou dos adiantamentos
<ul style="list-style-type: none">- Alterações na propriedade do imóvel	Na data da mudança ou transferência de propriedade
<ul style="list-style-type: none">- Aquisições de arrendamento por promotores imobiliários no sector da habitação social- Transferências de utilização de terra nua e de instalações não mobiladas por profissionais do sector imobiliário	Na data de cada vencimento de valores ou pagamentos recebidos.
<ul style="list-style-type: none">- Importação de bens e mercadorias para o território de um Estado-Membro	No momento do registo da declaração de introdução no consumo das mercadorias
<ul style="list-style-type: none">- Operações de crédito ao consumo ou de locação financeira efectuadas por instituições financeiras	Quando os juros ou a renda são devidos
<ul style="list-style-type: none">- Prestadores de serviços,- Empreiteiros de obras públicas e de construção civil.- Autorizado a pagar o IVA com base nos débitos.	Na data de vencimento prevista para este papel comercial, no caso de um desconto de papel comercial Durante a cobrança, em caso de cobrança de prestações antes da nota de débito

NB : Qualquer fatura com iva deve ser paga.

- *Responsabilidade pelo IVA nos casos em que a faturação ocorre após a entrega e no caso de uma decisão do Estado-Membro de derrogar os princípios de responsabilidade*

Os Estados-Membros podem derrogar os princípios acima referidos, no caso de operações cuja faturação ocorra após a entrega dos bens ou a prestação dos serviços.

A data de vencimento do IVA é determinada de forma diferente para as operações cuja faturação ocorre após a entrega dos bens ou a prestação dos serviços e no caso de o Estado-Membro derrogar os princípios que regem a data de vencimento do IVA.

Transação	O IVA é devido
Operações cuja faturação é efectuada após a entrega e em caso de decisão do Estado-Membro de derrogar aos princípios acima referidos	O mais tardar, no momento da receção do montante da transação
	O mais tardar, aquando da elaboração da fatura ou do documento que a substitui
	Num prazo determinado a contar da data do facto gerador, em caso de não entrega ou de entrega tardia da fatura ou do documento que a substitui.

- Princípios de pagamento do IVA sobre os débitos

Nos termos da Diretiva IVA, os prestadores de serviços e os empreiteiros dos sectores público e imobiliário podem ser autorizados, a título facultativo, a pagar o IVA sobre os débitos.

A autorização de pagamento do IVA sobre os débitos significa que o IVA se torna exigível a partir do momento em que a conta do cliente é debitada, sem esperar pela cobrança.

Neste caso, o IVA é devido no momento da emissão da fatura.

A vantagem desta opção é a simplicidade do tratamento contabilístico do IVA. Com efeito, esta opção significa que o IVA é devido pelo fornecedor e dedutível pelo cliente simultaneamente, ou seja, no momento da faturação/receção da fatura.

No entanto, a opção de débito, que exige que o IVA seja cobrado e pago imediatamente após a faturação, pode criar pressões no fluxo de caixa do fornecedor, que tem de pagar o IVA mesmo que o cliente não tenha pago a fatura.

As empresas que optem pela faturação a débito devem solicitá-la às autoridades fiscais. As empresas autorizadas a utilizar a faturação a débito devem indicar nas suas facturas o seguinte: « pagamento do IVA a débito ».

Gráfico 46: Qual é a opção de IVA sobre os débitos?

No caso dos serviços, o IVA é devido no momento em que o preço do serviço é recebido. Nestas condições, a tributação e o pagamento do IVA não coincidem necessariamente com o momento da emissão da fatura.

Ao optar pelo IVA sobre os débitos, o IVA torna-se exigível a partir do momento em que a conta do cliente ou da caixa é debitada, sem esperar pelo valor. Esta opção garante o fluxo de caixa para o Tesouro.

No entanto, é prejudicial para as empresas, uma vez que terão de pagar o IVA ao Tesouro a partir do momento em que a fatura é registada na contabilidade, independentemente de qualquer cobrança.



FOLHA 8

REGIME DE DEDUÇÕES

FOLHA 8

REGIME DE DEDUÇÕES

O regime do IVA baseia-se num princípio fundamental segundo o qual,
> O IVA que / foi cobrado sobre os componentes do preço de uma transação tributável / é deduzido do IVA a pagar sobre essa transação.

NB: A dedução do imposto consiste, de acordo com a periodicidade estabelecida, para o sujeito passivo, em:

- recuperar o IVA pago aos fornecedores ou às alfândegas (no caso das importações) / do IVA cobrado aos clientes⁴⁸.

De facto, os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir:

- IVA relativo às suas operações sujeitas a imposto e tributadas (IVA cobrado);
- IVA suportado pago à alfândega ou que figura nas facturas de compras regulares (IVA suportado dedutível).

$$\text{IVA devido} = \text{IVA cobrado} - \text{IVA dedutível suportado}$$

Em cada fase da produção ou da comercialização de um produto, o sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago aos fornecedores do IVA facturado aos clientes, que é deduzido do preço de custo.

NB : O sistema de dedução permite que o preço de um bem ou de um serviço seja sujeito a IVA apenas uma vez, na fase de consumo final. Este facto neutraliza o impacto do IVA, independentemente do número de intermediários envolvidos na cadeia de produção ou de distribuição⁴⁹.

No entanto, existem condições gerais de dedutibilidade que devem ser cumpridas para exercer o direito à dedução do IVA.

NB: Há casos em que a dedutibilidade é excluída e outros em que os sujeitos passivos têm um direito limitado à dedução. Assim, em última análise, as situações de exclusão ou de limitação significam que a neutralidade do imposto não é absoluta (ii).

Há também casos em que, contrariamente ao princípio, o sujeito passivo está autorizado a deduzir o IVA, apesar de não o cobrar. Trata-se de situações em que os sujeitos passivos têm o direito de deduzir o IVA em operações de exportação e similares ou em algumas operações isentas ou fora do âmbito territorial do IVA, mas que conferem o direito à dedução (iii).

Por último, a Diretiva IVA aborda o caso dos sujeitos passivos parciais que efectuam operações tributáveis paralelamente a operações não tributáveis e cujo direito à dedução é limitado (iv).

⁴⁸ Aplicação dos princípios de política fiscal geralmente aceites ao IVA: as condições-quadro de tributação de Otava
A neutralidade é um dos princípios de política fiscal geralmente aceites no domínio dos impostos sobre o consumo, adotado pelos ministros de países de todo o mundo em 1987 e que se aplica ao IVA tanto no comércio nacional como internacional.

·Neutrality: A tributação deve ter como objetivo assegurar a neutralidade entre as diferentes formas de comércio, entre empresas em situações semelhantes e envolvidas em transacções semelhantes, entre empresas nacionais e estrangeiras e entre o comércio internacional e nacional.

⁴⁹ Ver Introdução



8.1. CONDIÇÕES GERAIS DE DEDUÇÃO DO IVA

As condições gerais de dedutibilidade do IVA estão especificadas nos artigos 31 - 32 e 37 da Diretiva IVA, reproduzidos da seguinte forma:

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 31:

É dedutível o IVA que tenha onerado investimentos, compras, serviços ou encargos de qualquer natureza suportados pela empresa para as necessidades da sua operação, salvo as exclusões aprovadas pela presente lei complementar.

Artigo 32:

O direito à dedução surge quando o imposto é devido pelo fornecedor de bens e serviços. No caso das importações, o direito à dedução surge aquando da introdução no consumo. Para exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve ter na sua posse:

- quer as facturas entregues pelo próprio prestador de serviços sujeito a imposto, quer a indicação do seu número de registo; no entanto, estas condições não são exigidas no caso de prestadores de serviços estrangeiros;
- ou uma declaração de introdução no consumo na qual é designado como destinatário efetivo.

Artigo 37:

1. Os Estados-Membros estabelecem as condições e os procedimentos segundo os quais um sujeito passivo pode ser autorizado a afetar uma dedução que não tenha efectuado em conformidade com as medidas anteriores.
2. De qualquer modo, o direito à dedução só pode ser exercido no final do décimo segundo mês seguinte àquele em que o IVA se tornou exigível.

Gráfico 47 : Aplicação da regra de imputação

O direito à dedução na Comunidade é regido pela regra da atribuição, segundo a qual podem ocorrer três (03) situações:

Situação	Dedução do IVA
1. Os bens ou serviços são utilizados para efetuar exclusivamente operações no âmbito do IVA	O IVA é dedutível nas condições do direito comum
2. Os bens e serviços são utilizados exclusivamente para efetuar operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e não conferem o direito à dedução	O IVA não é dedutível.
3. Os bens ou serviços são afectados simultaneamente a operações abrangidas e não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA	O IVA é dedutível numa base pro rata.

A Diretiva IVA especifica as regras relativas a:

- as condições gerais de dedutibilidade do IVA;
- quando surge o direito à dedução;
- e o prazo para o exercício do direito à dedução.

8.11. Condições gerais de dedutibilidade do IVA

Para exercer o direito à dedução, devem estar reunidas as seguintes condições formais:

Tipo de transacções	Requisitos formais para solicitar a dedução do IVA
Operações efectuadas no interior do Estado-Membro	O contribuinte deve dispor de facturas emitidas pelo seu fornecedor, que deve ser sujeito passivo de IVA e mencionar o seu número de registo. NB : No entanto, estas condições não são exigidas aos fornecedores estrangeiros.
Importações	O contribuinte deve estar na posse de declarações de introdução no consumo nas quais é designado como o verdadeiro destinatário das mercadorias.

Gráfico 48: Menção do identificador fiscal do fornecedor

A menção do número de identificação fiscal do fornecedor garante que este último está sujeito a IVA.

NB : O direito à dedução não é concedido para operações efectuadas por pessoas que não tenham o estatuto de contribuinte.

A fatura deve incluir os avisos legais (cf. 1.133).

A empresa deve ter uma fatura válida.

NB: Não pode ser efectuada qualquer dedução com base numa nota de encomenda, num orçamento ou numa fatura pró-forma.



O nº 1 do artigo 37 da diretiva iva prevê que os Estados-Membros estabeleçam os termos e as condições em que um sujeito passivo pode ser autorizado a efetuar uma dedução que não tenha efectuado anteriormente.

Gráfico 49: Condições de dedutibilidade fiscal

As principais condições para a dedutibilidade do IVA são as seguintes:

- a responsabilidade do fornecedor pelo pagamento do imposto;
- os bens e serviços sujeitos a IVA devem ser utilizados para operações tributáveis ou isentas que confirmam direito à dedução;
- a fatura deve cumprir os requisitos formais estabelecidos pelo Estado-Membro;
- as despesas devem ser atribuídas às necessidades de uma transação de valor elegível para dedução;
- a transação deve ser contabilizada de acordo com as normas estabelecidas pelo Estado-Membro.

8.12. Quando surge o direito à dedução do IVA

O direito à dedução surge quando o IVA é devido pelo fornecedor dos bens e serviços.

No caso das importações, o direito à dedução do IVA surge no momento da introdução no consumo.

Todavia, nos casos em que o sujeito passivo é simultaneamente devedor e titular do direito à dedução do mesmo imposto, pode exercer o seu direito à dedução durante o mês em que o IVA é devido.

NB : Este é o caso quando o imposto é devido:

- nas transacções de importação;
- para entregas (prestação de serviços) a si próprio.

8.13. Prazo para o exercício do direito à dedução



Decorre do nº 2 do artigo 37 da diretiva iva que : « em qualquer caso, o direito à dedução só pode ser exercido até ao final do décimo segundo mês seguinte àquele em que o iva se tornou exigível ».

O sujeito passivo dispõe de doze (12) meses para exercer o direito à dedução do IVA a montante sobre bens ou componentes de bens ou serviços. Após este período, perde o direito à dedução do imposto.

NB : Em muitos países, é habitual prever um prazo de, pelo menos, dois (2) anos para deduzir o IVA de uma transação.



8.2. OPERAÇÕES/ACTIVIDADES QUE DÃO DIREITO A DEDUÇÃO

As operações que conferem o direito à dedução do IVA nos Estados-Membros são especificadas nos artigos 33 e 34 da Diretiva IVA.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 33 :

1. Os Estados-Membros concedem aos sujeitos passivos, de acordo com os procedimentos por eles definidos, o direito de deduzir o IVA, facturado pelos seus fornecedores ou pago nas operações de importação, que tenha onerado o preço dos bens e serviços utilizados para as necessidades das suas operações tributáveis.
2. Os sujeitos passivos são autorizados a deduzir o montante do imposto exigível nas suas operações, o Imposto sobre o Valor Acrescentado facturado ou pago aquando da aquisição ou importação de:
 - matérias-primas e bens similares utilizados no fabrico de produtos tributáveis ;
 - bens para revenda no âmbito de uma operação tributável;
 - serviços utilizados na realização de operações tributáveis;
 - entregas de bens móveis ou imóveis adquiridos para as necessidades da empresa; e
 - bens, produtos ou mercadorias exportados.
3. O sistema de dedução inclui também:
 - entregas efectuadas pelo próprio que dão origem ao direito à dedução;
 - IVA facturado pelas sociedades de locação financeira ou de locação financeira sobre os bens que dão lugar à dedução;
 - IVA facturado por serviços utilizados no cálculo do preço de venda ou relacionados com a manutenção ou conservação dos bens que dão origem à dedução.
4. Os procedimentos referidos nos números anteriores têm um valor indicativo. Podem ser reorganizados pelas legislações dos Estados-Membros durante

Diretiva C/DIR.2/12/17 que altera a Diretiva C/DIR.1/05/09 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

Artigo 34:

Os Estados-Membros concedem igualmente o direito à dedução do IVA aos sujeitos passivos que efectuem as seguintes operações:

- exportações de bens e transacções equiparadas a exportações;
- as exportações de serviços cuja prestação seria tributável se fosse efectuada no território do Estado-Membro;
- serviços relativos a bens colocados sob um regime aduaneiro suspensivo;
- as entregas, alugueres, reparações e manutenção das aeronaves utilizadas pelas companhias aéreas que efectuem tráfego internacional remunerado, as entregas, alugueres, reparações e manutenção dos objectos nelas incorporados ou utilizados para a sua transacção, as entregas de mercadorias destinadas ao seu reabastecimento, bem como os serviços prestados para as necessidades directas dessas aeronaves e da sua carga;
- as entregas, alugueres, reparações, manutenção, fretamento e alugueres de embarcações destinadas à atividade piscatória, industrial ou comercial exercida em

- alto mar ou em rios internacionais, as entregas, alugueres, reparações e manutenção de objectos nelas incorporados ou utilizados para a sua transação, as entregas de mercadorias destinadas ao seu aprovisionamento, bem como as prestações de serviços efectuadas para as necessidades directas dessas embarcações e da sua carga;
- transporte internacional para destinos no estrangeiro.

A Diretiva IVA trata de :

- operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e que conferem direito à dedução, e
- operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA ou isentas, mas que dão direito à dedução do IVA a montante.

8.21. Operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e que conferem direito à dedução



O nº 1 do artigo 33 da diretiva prevê que os Estados-Membros concedam aos sujeitos passivos o direito de deduzir o montante do iva facturado pelos seus fornecedores ou pago no momento da compra ou da importação, que tenha incidido sobre o preço dos bens e serviços utilizados para efeitos das suas operações tributáveis, em conformidade com os procedimentos definidos por cada Estado-Membro.

Por conseguinte, cabe a cada Estado-Membro definir as modalidades de exercício do direito à dedução do IVA.

No entanto, o nº 4 do artigo 33 da Diretiva IVA indica claramente que estas disposições podem ser alteradas durante o período de transição. Por conseguinte, parece que, no mínimo, os Estados-Membros devem cumprir as disposições da Diretiva IVA, mas são incentivados a fazer mais e melhor.



O nº 4 do artigo 33 da diretiva estabelece que « as modalidades descritas na diretiva são indicativas ».

Por conseguinte, o regime de dedução do iva pode ser adaptado pela legislação dos Estados-Membros durante o período de transição.

Gráfico 50: Direitos de dedução mais favoráveis

Os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos direitos à dedução do IVA mais favoráveis do que os direitos indicativos previstos na Diretiva IVA.

Os procedimentos para o exercício do direito à dedução resultante da Diretiva IVA são especificados no quadro seguinte para cada tipo de operação:

Natureza da transação	Modalidades de dedução do IVA
Compra ou importação de matérias-primas e similares utilizadas na composição de produtos tributáveis	IVA cobrado na compra ou importação de bens e/ou serviços
Compra ou importação de bens para revenda numa operação tributável	
Aquisição de serviços que entram na execução de operações tributáveis;	
Aquisição ou importação de bens móveis ou imóveis fornecimentos adquiridos para fins operacionais	
IVA sobre a compra ou importação de bens, produtos exportados ou mercadorias	
Auto-entrega elegível para dedução	
Empresas de aluguer ou de locação financeira	IVA facturado sobre bens que podem ser deduzidos
Prestações incluídas no preço de custo da entrega em armazém ou relativas à manutenção ou conservação dos bens que conferem o direito à dedução	IVA sobre serviços

Pormenores sobre alguns casos de IVA dedutível:

- IVA sobre bens importados

O direito à dedução do IVA só pode ser exercido se o IVA dedutível tiver sido pago na importação pelo sujeito passivo ou em seu nome e se este estiver na posse de documentos aduaneiros que o designem como destinatário efetivo dos bens.

- IVA sobre a compra ou a importação de entregas de bens móveis ou imóveis adquiridos para fins de exploração

O bem móvel ou imóvel que dá direito à dedução deve ser:

- ou matéria-prima;
- ou bens de investimento: por bens de investimento, a lei entende os equipamentos móveis registados na contabilidade numa conta de imobilizado e utilizados exclusivamente para necessidades transaccionais;
- os bens imóveis ou as obras imobiliárias para despesas gerais e exclusivamente utilizadas para as necessidades da transação, bem como o material de escritório, incluindo água e eletricidade.

- IVA cobrado pelas sociedades de aluguer ou de locação financeira sobre os bens que podem ser deduzidos

O IVA dedutível é o que incide sobre as rendas facturadas pelo locador.

- IVA sobre as prestações de serviços incluídas no preço de custo, entregues em armazém ou relativas à manutenção ou conservação de bens que conferem direito a dedução

As prestações de serviços que podem ser deduzidas são as que fazem parte do preço de custo, estão relacionadas com a manutenção ou conservação dos bens que podem beneficiar da dedução, ou a ela conduziram nas mesmas condições que os bens a que se referem.

8.22. Operações fora do âmbito territorial do IVA ou isentas e elegíveis para o direito à dedução

O artigo 34 da Diretiva IVA (alterada em 2017) refere expressamente as seguintes operações cujo lugar de tributação se situa fora do âmbito territorial do IVA, ou que estão isentas de IVA, mas que, não obstante, podem beneficiar da dedução do IVA a montante:

- Exportações de bens e transacções equiparadas a exportações;
- Exportações de serviços cuja prestação seria tributável se fosse efectuada no território do Estado-Membro;
- Prestação de serviços relacionados com mercadorias sujeitas a um regime aduaneiro suspenso;
- Entregas, alugueres, reparações e manutenção de aeronaves utilizadas pelas companhias aéreas que efectuam voos internacionais lucrativos, entregas, alugueres, reparações e manutenção de objectos nelas incorporados ou utilizados na sua transacção, entregas de mercadorias destinadas ao seu reabastecimento e serviços prestados para as necessidades directas dessas aeronaves e das suas cargas;
- Entregas, locação financeira, reparações, manutenção, fretamento e locação de embarcações destinadas a actividades de pesca, industriais ou comerciais no mar alto ou nos rios internacionais, entregas, locação financeira, reparações e manutenção de objectos incorporados ou utilizados para a transacção dessas embarcações, entregas de mercadorias destinadas ao abastecimento dessas embarcações e serviços prestados para as necessidades directas dessas embarcações e das suas cargas;
- Transporte internacional para destinos estrangeiros.

8.22.1. Exportações de bens e transacções equiparadas a exportações

A exportação é o processo de retirada de mercadorias do país para venda no estrangeiro (ver III.2.2: definições).

8.22.2. Exportações de serviços cuja prestação seria tributável se efectuada no território do Estado-Membro.

Por conseguinte, o direito à dedução só é concedido às exportações de serviços na medida em que estes estariam sujeitos ao IVA se o seu local de tributação se situasse no território do Estado-Membro.

Por conseguinte, o direito à dedução não é concedido às exportações de serviços quando estas não são tributáveis no Estado-Membro, mas também quando as exportações de serviços são efectuadas por pessoas que não são sujeitos passivos no Estado-Membro.

8.22.3. Prestação de serviços relacionados com mercadorias sujeitas a um regime aduaneiro suspensivo

Trata

- se de prestações de serviços relativas a mercadorias originárias do Estado-Membro e entregues ao abrigo de um regime aduaneiro suspensivo (importação temporária, draubaque, entreposto, exportação antecipada, exportação temporária, trânsito, etc.);
- serviços relativos a mercadorias importadas sujeitas a um regime aduaneiro suspensivo.

8.22.4. Transacções efectuadas com companhias aéreas

A dedução limita-se às transacções com companhias aéreas que operam em voos internacionais (ver III.2.6: Definições).

NB : A dedução prevista no artigo 34 da Diretiva IVA (alterada em 2017) não se aplica às operações que envolvam:

- aeronaves utilizadas por companhias aéreas que não satisfazem as condições para o tráfego internacional;
- aviões de turismo ou privados.

As operações efectuadas com companhias aéreas internacionais isentas de IVA que beneficiam do direito à dedução são as seguintes:

- entregas e serviços relacionados com as próprias aeronaves;
- fornecimentos e serviços relativos a objectos incorporados em aeronaves;
- fornecimentos e serviços para as necessidades directas das aeronaves e da sua transacção;
- entregas e prestação de serviços utilizados para reabastecer aeronaves.

8.22.5. Transacções efectuadas para/em navios destinados a operar no mar alto ou em rios internacionais

A dedução é limitada às operações efectuadas para/em navios que exercem actividades de pesca, industriais ou comerciais no mar alto ou em rios internacionais (ver III.2.5 - definições).

NB : As operações relativas a navios que operam em mar aberto ou em rios internacionais são tratadas como exportações com direito a dedução, o que justifica a dedutibilidade do IVA a montante.

A dedução aplica-se às seguintes operações efectuadas para (ou em) embarcações utilizadas para actividades de pesca, industriais ou comerciais em mar aberto ou em rios internacionais:

- entregas e serviços relacionados com os próprios barcos;
- fornecimentos e serviços relativos a objectos incorporados em barcos e artes e redes de pesca;
- fornecimentos e serviços para as necessidades directas dos navios e da sua carga;
- entregas e prestação de serviços utilizados para a transacção ou o aprovisionamento de navios.

8.22.6. Transportes internacionais

NB : O IVA cobrado sobre o custo do transporte internacional de mercadorias para destinos estrangeiros é dedutível.

Com base nesta disposição, é de notar que o envio de encomendas e de cartas para o estrangeiro é efetivamente abrangido pelo âmbito dos bens sujeitos a transporte internacional, pelo que o IVA cobrado a montante sobre estas operações é dedutível.



8.3. BENS E SERVIÇOS CUJO IVA ESTÁ EXCLUÍDO DA DEDUÇÃO

O artigo 38 da Diretiva IVA exclui da dedução o IVA sobre determinados bens e serviços.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 38:

1. São excluídos do direito à dedução, incluindo quando os bens ou serviços em causa são utilizados para a realização de operações que conferem direito à dedução, os seguintes elementos:
 - despesas com recepções, alojamento, restaurante, espectáculos ou outras de carácter luxuoso;
 - aquisições de veículos para fins turísticos ou polivalentes, exceto as efectuadas por locatários profissionais ou empresas de locação financeira;
 - prestação de serviços relacionados com os bens excluídos;
 - despesas de combustível dos veículos.
2. Os veículos e motores, qualquer que seja o seu tipo, concebidos ou desenvolvidos para o transporte de pessoas ou para utilização polivalente que constituam elementos do ativo imobilizado, não dão igualmente lugar a dedução. O mesmo se aplica às peças sobressalentes e acessórios destes elementos.
3. No entanto, a exclusão referida no parágrafo 2 não se aplica:
 - veículos a motor que, para além do lugar do condutor, tenham mais de oito (08) lugares sentados, utilizados por empresas para o transporte exclusivo do seu pessoal;
 - activos fixos das empresas de aluguer de veículos;
 - activos fixos das empresas de transportes públicos;
 - despesas de transporte dos profissionais de turismo para os seus clientes;
 - parque de veículos de distribuidores, veículos de ensaio ou de demonstração.
4. Os Estados-Membros têm o poder de diferir o exercício da dedução ou de excluir do direito à dedução os bens e serviços não referidos no presente artigo.

Gráfico 51 : Exclusões de deduções : Considerações

As exclusões baseiam-se em várias considerações.

1. O direito à dedução não é concedido quando não está em conformidade com os princípios de funcionamento do IVA. Isto aplica-se aos bens e serviços utilizados para fins privados ou actividades não tributáveis.
2. O IVA cobrado sobre serviços, peças sobressalentes e fornecimentos utilizados para reparar bens relativamente aos quais o IVA está excluído do direito à dedução não é dedutível. Esta exclusão reflecte a teoria segundo a qual « o acessório segue o principal », uma vez que, neste caso, o tratamento fiscal aplicado ao principal é alargado aos elementos acessórios.

3. O IVA sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros não é dedutível porque estes veículos não constituem o principal instrumento de trabalho das empresas sujeitas a este imposto. Esta exclusão explica-se pelo facto de que, para beneficiar da dedução do IVA, um bem deve ser utilizado para fins profissionais. No entanto, neste caso, os veículos de passageiros podem ser utilizados tanto para fins privados como para fins profissionais.
4. A fim de evitar abusos, é excluída a dedução fiscal das despesas de receção, alojamento, restauração, diversão ou sumptuárias

Com base nos princípios acima referidos, os bens e serviços referidos no artigo 38 da diretiva, o IVA cobrado sobre os seguintes bens e serviços é o seguinte:

Bens e serviços cujo IVA está excluído da dedução
Despesas de receção, alojamento, restaurante, entretenimento ou sumptuárias
Aquisições de veículos de passageiros ou mistos, exceto as efectuadas por locatários ou arrendadores profissionais.
Serviços relativos a mercadorias excluídas
Custos de combustível dos veículos
Veículos e equipamentos de qualquer tipo, concebidos ou adaptados para o transporte de pessoas ou para uma utilização mista, que constituam um bem de capital
Peças sobressalentes e acessórios para veículos e equipamentos de qualquer tipo, concebidos ou adaptados para o transporte de pessoas ou para utilizações mistas que constituam um ativo fixo.

Alguns pormenores sobre o caso específico dos veículos de passageiros ou de utilização mista

Os veículos excluídos da dedução ao abrigo da Diretiva IVA são os veículos a motor concebidos ou equipados essencialmente para o transporte de pessoas e que têm um máximo de nove (09) lugares sentados, incluindo o lugar do condutor.

Um automóvel misto é um veículo concebido e construído para o transporte de pessoas e de mercadorias e que pode ter um máximo de 8 lugares sentados, excluindo o lugar do condutor, para o transporte remunerado de pessoas.

NB : Por outro lado, o direito à dedução do IVA é mantido para:

- veículos rodoviários com mais de oito (8) lugares sentados, para além do lugar do condutor, utilizados pelas empresas para o transporte exclusivo do seu pessoal;
- activos fixos das empresas de aluguer de veículos;
- activos fixos das empresas de transporte de passageiros;
- despesas de transporte efectuadas pelos profissionais do turismo em nome dos seus clientes;
- inventários de concessionários de veículos e veículos de teste ou demonstração.

Além disso, os contribuintes têm direito a deduzir o IVA sobre as compras de veículos de passageiros ou de veículos mistos efectuadas por locadores profissionais ou locadores financeiros.



O nº 4 do artigo 38 da diretiva iva estabelece que « os Estados-Membros têm o direito de diferir o exercício do direito à dedução ou de excluir do direito à dedução os bens e serviços não abrangidos pelo presente artigo».

NB : Esta regra da Diretiva IVA significa que os Estados-Membros são livres de limitar o direito à dedução de outras operações para além das abrangidas pela diretiva.



8.4. LIMITAÇÃO DO DIREITO À DEDUÇÃO: SUJEITOS PASSIVOS PARCIAIS

As regras relativas aos sujeitos passivos parciais são tratadas no artigo 39 da Diretiva IVA, a seguir reproduzido.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 39:

Os sujeitos passivos que utilizem bens e serviços para efetuar tanto operações que confirmam direito à dedução como operações que não confirmam direito à dedução são obrigados a respeitar um pro rata de dedução na determinação do imposto dedutível, quer se trate de bens do ativo imobilizado ou de bens que não sejam do ativo imobilizado, bem como de serviços.

O pro rata é o rácio expresso em percentagem entre:

- o montante total anual do volume de negócios, excluindo o IVA das transacções que dão origem à dedução, imputado ao numerador; e
- o montante total anual do volume de negócios, excluindo o IVA das transacções indicadas no numerador e de todas as transacções que não dão lugar a dedução, imputado ao denominador.

A dedução só é admitida para a parte do IVA proporcional ao montante relativo às operações que dão direito à dedução.

O pro rata definido no nº 2 é determinado provisoriamente em relação às receitas e produtos realizados no ano anterior ou, para os novos sujeitos passivos, às receitas e produtos provisórios do ano em curso.

A fixação do pro rata final, que será determinado por cada Estado-Membro, para cada ano durante o ano seguinte, conduzirá à regularização das deduções efectuadas na sequência do pro rata aplicado provisoriamente.

As variações para menos e para mais entre o pro rata provisório e o pro rata definitivo estão sujeitas a um IVA adicional ou a uma dedução adicional'objet.

As disposições da Diretiva IVA estabelecem, em primeiro lugar, o princípio da tributação parcial (i), determinam depois o modo de cálculo do pro rata de dedução (ii), antes de especificarem o modo de aplicação do pro rata de dedução (ii).

8.41. Princípio

Os sujeitos passivos que utilizem bens e serviços para efetuar operações susceptíveis de dedução e operações não susceptíveis de dedução devem respeitar um pro rata de dedução para determinar o imposto dedutível, quer se trate de bens do ativo imobilizado ou de bens que não sejam do ativo imobilizado e de serviços.

A regra da responsabilidade parcial: Dedução do IVA de acordo com uma regra PRO RATA

Os bens ou serviços são utilizados simultaneamente para operações dentro e fora do âmbito do IVA.	O IVA é dedutível numa base pro rata.
---	---------------------------------------

Os sujeitos passivos que não efectuem exclusivamente operações elegíveis para a dedução do IVA são devedores do IVA apenas em relação a uma parte da sua atividade económica.

NB : Estes contribuintes, que efectuam simultaneamente operações tributáveis e não tributáveis, são designados por « contribuintes parciais ».

No cálculo do IVA, os sujeitos passivos parciais estão sujeitos a regras específicas que limitam a dedução do IVA a uma fração do IVA cobrado sobre os seus bens e serviços.

Estão autorizados a deduzir o IVA, mas apenas proporcionalmente ao montante relativo às operações elegíveis para dedução⁵⁰. Por conseguinte, não têm de deduzir a totalidade do IVA a montante, mas apenas uma fração deste IVA.

A fração do IVA dedutível é igual ao montante do IVA afetado por uma percentagem geral de dedução denominada « dedução PRO RATA ».

8.42. Determinação da dedução proporcional

O pro rata de dedução é obtido através da aplicação de um rácio entre um numerador e um denominador, determinado da seguinte forma:

Proporção de dedução =	Montante total anual do volume de negócios (excluindo IVA) relativo às operações elegíveis para dedução	x 100
	Volume de negócios anual total (sem IVA)	

Ver « 2.7 - Anexo ao Guia Prático do IVA » : Sujeitos passivos parciais - Caso prático

8.43. Aplicação da dedução proporcional

Para a aplicação da dedução pro rata, é necessário distinguir duas situações:

8.43.1. Aplicação de um PRO RATA provisório

- Empresa sujeita a IVA, já em transação

O contribuinte ativo aplica um pro rata provisório determinado com base nas transacções do ano anterior (N-1).

Durante N, aplica o pro rata definitivo determinado em N-1.

⁵⁰ Conselho de Estado francês, Casino de Salins-les-Bains, 8 de fevereiro de 2019, n°410807

Na sua decisão de 8 de fevereiro de 2019, o Conselho de Estado francês afirma o princípio da utilização exclusiva do coeficiente de tributação forfetário (ex-pro rata) para determinar o IVA dedutível cobrado sobre as despesas mistas, ou seja, aquelas que contribuem simultaneamente para operações elegíveis para dedução e operações não elegíveis para dedução. Exclui, assim, a utilização de qualquer outro método baseado em critérios ligados à utilização efectiva das despesas e, no caso específico, um método baseado na superfície.

- Empresa recentemente sujeita a IVA

Os novos contribuintes, ou seja, aqueles que adquirem o estatuto fiscal durante o ano fiscal, determinam um pro rata provisório com base nos rendimentos e receitas projectados para o ano em curso.

Um novo sujeito passivo é definido como:

- uma empresa existente que, na sequência de uma alteração da legislação, passa a estar sujeita a IVA,
- uma empresa que passa a estar sujeita ao IVA por opção,
- uma empresa recém-criada.

> Novas actividades

A nova empresa deve estabelecer uma taxa pro rata provisória, com base nas suas previsões de exploração para o ano em questão.

Esta taxa proporcional provisória é utilizada para determinar o IVA dedutível até ao final do ano seguinte ao ano de constituição da empresa.

> Empresa que se torna devedora de IVA durante o ano fiscal

Uma empresa que se torna devedora de IVA durante o ano, quer por obrigação quer por opção, tem direito a um crédito inicial do imposto dedutível na data em que se torna devedora.

O crédito é composto por dois elementos :

- Existências: o novo sujeito passivo pode deduzir o IVA cobrado sobre as mercadorias, matérias-primas, embalagens e produtos susceptíveis de dedução que tenha em armazém na data em que se torna devedor,
- Novos activos fixos: o sujeito passivo pode deduzir o IVA sobre os novos activos amortizáveis ainda não utilizados à data da obrigação fiscal.

8.43.2. Aplicação do pro rata final, por regularização

No final do ano (N), o sujeito passivo parcial efectua as seguintes operações:

- a) determina o pro rata final com base no relatório que se segue:

Montante total anual do volume de negócios (excluindo IVA) relativo a transacções elegíveis para o direito à dedução	x 100
Volume de negócios anual total (sem IVA)	

- b) ajusta todas as deduções efectuadas aplicando a (nova) taxa pro rata definitiva a todas as operações efectuadas durante o ano fiscal N;
- c) em seguida, faz declarações de IVA rectificativas (tendo em conta a taxa pro rata definitiva), que apresenta no prazo fixado pelo Estado-Membro;
- d) em função da nova taxa pro rata, terá de regularizar o IVA:
- e) mediante o pagamento de IVA adicional,
- i. se a taxa pro rata definitiva tiver descido abaixo da taxa pro rata provisória; ou
 - ii. efectuando uma dedução adicional se a taxa pro rata final tiver variado para cima em relação à taxa pro rata provisória.

Ver « 2.7 - Anexo ao Guia Prático do IVA » : Sujeitos passivos parciais - Caso prático





FICHA 9

AJUSTAMENTO DO IVA

FOLHA 9

AJUSTAMENTO DO IVA

Em geral, as deduções de IVA efectuadas regularmente por um contribuinte são definitivas.

No entanto, em alguns casos, as deduções do IVA podem ser postas em causa.

NB : A revisão de uma dedução inicial do IVA é conhecida como « **ajustamento do IVA** ».

A regularização do IVA implica quer o reembolso do IVA inicialmente deduzido (total ou parcial), quer o reconhecimento de uma dedução suplementar.

O IVA já deduzido pode ser posto em causa por circunstâncias específicas. No caso vertente:

- se o ajustamento resultar numa dedução excedentária, o IVA (inicialmente deduzido em excesso) deve ser reembolsado na declaração seguinte;
- se o ajustamento resultar numa menor dedução do IVA, o sujeito passivo tem uma dedução adicional que pode ser reclamada em futuras declarações fiscais.

Os casos e as regras de regularização do IVA são definidos nos artigos da Diretiva IVA a seguir reproduzidos.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 40:

Quando os bens que tenham sido objeto de dedução, a título de imobilizações, deixarem de fazer parte das imobilizações da empresa ou deixarem de ser utilizados para a realização de uma operação que dê origem à dedução antes do final do quinto ano seguinte ao da aquisição, o sujeito passivo é devedor de uma fração do imposto anteriormente deduzido. A fração é igual ao montante da dedução, deduzido de um quinto por ano ou fração de ano desde a aquisição.

Em caso de transmissão, se os bens constituírem um ativo fixo para o adquirente, este pode deduzir o Imposto sobre o Valor Acrescentado correspondente ao montante pago pelo vendedor a título de regularização, desde que ele próprio seja sujeito passivo de IVA.

A dedução está sujeita à entrega pelo vendedor ao beneficiário de um atestado que indique o montante do imposto dedutível.

Artigo 41-1:

O imposto sobre o valor acrescentado pago durante as vendas ou prestações de serviços que sejam posteriormente canceladas, anuladas ou que não tenham sido pagas pode ser recuperado por imputação ao imposto devido por operações futuras;

No caso de operações anuladas ou canceladas, a recuperação do imposto pago fica sujeita ao estabelecimento e envio ao cliente de uma nova fatura que substitua a inicial;

No caso de transacções não pagas quando o crédito é efectiva e definitivamente incobrável, a retificação da fatura consiste no envio de um duplicado da fatura inicial com indicações regulamentares suplementares intitulado: « fatura não paga no montante de ...preço sem IVA, no montante de ...IVA, que pode ser objeto de dedução ».

As disposições da Diretiva IVA estabelecem:

- os casos que conduzem à regularização do IVA inicialmente deduzido ou pago,
- e os métodos de ajustamento do IVA.



9.1. CASOS DE AJUSTAMENTO DO IVA

tuações que podem levar à correção do IVA inicialmente deduzido ou pago são especificadas no quadro seguinte:

Situações que podem levar à regularização do IVA
- Período de dedução definitiva para contribuintes parciais
- Imobilizações que deixaram de fazer parte das imobilizações da empresa
- Transferência total ou parcial de activos a título oneroso ou gratuito
- Cessação de actividades
- Destruição de bens adquiridos ou produzidos
- Faltas, perdas ou furtos injustificados de bens adquiridos ou produzidos
- Abandono do estatuto de IVA
- Afetação de bens elegíveis para dedução a um fim não elegível para dedução
- Vendas anuladas ou não pagas
- Aquisições não pagas
- Aquisições anuladas (descontos, anulações)
- Perdas ou faltas de inventário

9.11. Dedução pro rata, final para sujeitos passivos parciais

Recorde-se que, no final do ano (N), o sujeito passivo parcial (cf. VIII.4: Definições - Métodos) deve determinar o pro rata definitivo do IVA dedutível para as operações desse ano.

Uma vez determinada a taxa de dedução definitiva do IVA, o sujeito passivo deve então proceder ao ajustamento do IVA sobre todas as operações do ano N, aplicando esta nova taxa de dedução para calcular o IVA dedutível.

9.12. Ativo fixo retirado da empresa ou que deixou de ser utilizado para efetuar uma operação elegível para dedução⁵¹

Quando um bem do ativo imobilizado deixa de fazer parte do ativo imobilizado da empresa ou deixa de ser utilizado para uma operação suscetível de dedução, antes de decorrido o prazo de cinco (5) anos a contar da data de aquisição, o IVA que foi deduzido na aquisição ou importação do bem deve ser regularizado.

NB : A dedução inicial deve ser ajustada se um bem amortizável que dá direito a dedução não for conservado durante 5 anos.

Ver «2.8 - Anexo ao Guia Prático do IVA »: Regularização do IVA na seq

⁵¹ Caso prático: ajustamento da saída de activos fixos no prazo de 5 anos - FOLHA 13-7

Gráfico 52: Venda de bens: ajustamento

Se a venda envolver um ativo totalmente amortizado, não é necessário qualquer ajustamento. Embora uma transação deste tipo seja considerada uma venda, não está sujeita a IVA.

Por outro lado, se a venda envolver um ativo que não esteja totalmente amortizado, o IVA deve ser ajustado.

9.13. Vendas ou serviços terminados, cancelados, não pagos.

La TVA acquittée à l'occasion des ventes ou des services qui sont, par la suite, résiliés, annulés ou restent impayés, doit faire l'objet de régularisation aussi bien chez le fournisseur/prestataire que chez le client.



9.2. MÉTODOS DE AJUSTAMENTO DO IVA

Gráfico 53: Métodos de ajustamento

A regularização é efectuada com base numa declaração distinta da das operações correntes do sujeito passivo⁵².

9.21. Dedução pro rata, final para sujeitos passivos parciais

No final do ano, o sujeito passivo parcial deve regularizar o IVA através da apresentação de declarações rectificativas, aplicando a taxa proporcional definitiva.

NB : O sujeito passivo deve apresentar declarações rectificativas para cada período com a nova taxa de dedução proporcional do IVA.

9.22. Ativo fixo retirado da empresa ou que deixou de ser utilizado para efetuar uma operação elegível para dedução⁵³

Situação	Métodos de regularização
O bem, tendo sido objeto de dedução, deixa de fazer parte do ativo imobilizado da empresa ou deixa de ser utilizado para a realização de uma operação suscetível de dedução antes do final do quinto (5) ano seguinte ao da sua aquisição.	Correção do IVA anteriormente deduzido. IVA deduzido - 1/5 por ano ou fração de anos desde a aquisição do imóvel

NB : Não é necessário ajustar o IVA se o bem deixar de ser utilizado para fins comerciais em casos de força maior devidamente comprovados ou se o locatário exercer a sua opção de compra do bem no final do prazo da locação.

⁵² As experiências relevantes defendem a apresentação, em anexo ao balanço, de um mapa global de contagem que indique as bases tributáveis, as deduções e os créditos de IVA, a fim de permitir ao contribuinte registado verificar ele próprio se existem eventuais ajustamentos.

⁵³ Caso prático: regularização da saída de activos fixos no prazo de 5 anos - FOLHA 13-7

Quando o facto que justifica a regularização do IVA (alienação do bem, cessação de atividade, abandono do estatuto de sujeito passivo, etc.) ocorre antes de decorridos cinco (5) anos a contar da data de aquisição ou importação, o sujeito passivo é obrigado a reembolsar um montante igual ao IVA inicialmente deduzido, deduzido de um quinto (1/5) por cada ano civil decorrido desde o início do período de regularização.

Neste caso, e se o bem for um ativo imobilizado para o adquirente, este pode deduzir o IVA correspondente ao montante reembolsado pelo vendedor a título da regularização.

NB : O cálculo é efectuado com base no ano civil e não de « data a data ».

O ponto de partida é o ano civil em que o ativo foi adquirido, importado, comprado, utilizado pela primeira vez ou transferido entre sectores de atividade.

O cedente ou o vendedor emite ao adquirente um certificado que, neste caso, desempenha um papel semelhante ao de uma fatura, indicando o montante do IVA que o adquirente tem direito a deduzir. O certificado deve igualmente incluir :

- identificação (nome ou razão social, endereço) do vendedor,
- identificação (nome ou razão social, endereço) do comprador,
- uma breve descrição das mercadorias e, se for caso disso, o seu número de identificação,
- a data de aquisição dos activos pelo cedente,
- a data da transferência ou da contribuição,
- o montante do IVA reembolsado.

Se o ativo imobilizado adquirido não estiver sujeito a dedução do IVA para o sujeito passivo vendedor, porque este último não utilizou o bem para uma atividade sujeita a IVA, o direito à dedução pode igualmente ser transferido para o comprador durante o período remanescente, dentro do período de ajustamento de 5 anos.

NB : O novo direito à dedução gera um novo período de ajustamento de 5 anos para o adquirente

Gráfico 54 : Transferência de propriedade: regularização

O cedente deve, se for caso disso, entregar ao novo adquirente um documento que certifique a exatidão do montante do IVA repetido, a fim de lhe permitir exercer o seu direito à dedução.

O imposto inicialmente facturado só pode ser recuperado se o contribuinte alterar a fatura inicial.

Quando o sujeito passivo altera a utilização de um bem de uma atividade que não confere direito à dedução para uma atividade que confere direito à dedução, pode cobrar o imposto daí resultante na declaração de IVA seguinte ao mês da alteração de imputação

9.23. Vendas ou serviços terminados, cancelados, não pagos

Os contribuintes são obrigados a reembolsar as deduções anteriores se os bens desaparecerem antes de serem utilizados para o fim para que foram comprados. É o caso em caso de roubo, destruição ou perda dos bens.

NB : O pagamento não é exigido em casos de força maior devidamente comprovados.

Do mesmo modo, o sujeito passivo tem direito a uma dedução suplementar em relação ao IVA pago mas que já não é utilizado para o fim para que foi pago.

O IVA deduzido sobre bens ou serviços utilizados numa transação não sujeita a IVA deve ser ajustado. Isto aplica-se aos bens e serviços utilizados :

- para as necessidades próprias do empresário (levantamentos pessoais),
- para efetuar operações isentas (não elegíveis para dedução).

Quando uma transação de venda, obra ou serviço não é definitivamente paga, o IVA é ajustado pela diferença entre :

- o IVA relativo ao montante da venda (produto), da obra (obra) ou do serviço (serviço),
- e o IVA (deduzido a montante) cobrado sobre a compra do produto, os componentes da obra ou a aquisição do serviço.

Para as operações anuladas ou terminadas, a recuperação do IVA pago está sujeita à emissão de uma nova fatura que substitua a fatura inicial. A nova fatura deve ser enviada ao cliente. Para ser válida como retificação de fatura, a fatura de substituição deve conter a referência exacta da fatura inicial e a menção expressa da sua anulação. Deve igualmente incluir todas as informações referidas no ponto 9.22.

NB : Admite-se, no entanto, que as medidas de redução previstas para as facturas de baixo valor se apliquem igualmente às facturas rectificativas.

9.24. Operações não pagas

Para as transacções não pagas, quando a dívida é real e definitivamente incobrável, deve ser enviada ao cliente uma fatura corrigida.

NB : A retificação da fatura consiste no envio de um duplicado da fatura original, com os dados legais sobrepostos à menção: « *Fatura não paga no montante de ... sem IVA e no montante de... correspondente ao IVA que pode ser deduzido* ».

Gráfico 55: Condições para recuperar o imposto: retificação da fatura inicial

As observações que se seguem estão em conformidade com a prática internacional. O imposto inicialmente facturado só pode ser recuperado se o contribuinte alterar a fatura inicial.

Esta modificação consiste em:

- quer através do envio de uma nova fatura que anula e substitui a anterior;
- enviando uma nota de crédito.

A fatura ou nota de crédito rectificadas deve fazer referência explícita à fatura original (número, data, menção expressa da sua anulação, etc.) e deve incluir todas as informações exigidas por lei (Revue Fiduciaries n° 291 e s.)

NB : As facturas cobradas em excesso (ou facturas rectificativas) só podem ser emitidas por uma empresa que possa demonstrar que o seu crédito é real e definitivamente incobrável e que tenha exercido todas as vias de recurso previstas na lei.

Ao receber a segunda via da fatura ou a fatura corrigida, o devedor deve reembolsar o IVA inicialmente deduzido.

Gráfico 56: Prazo para cobrar e/ou solicitar o reembolso do crédito de IVA

O regulamento da CEDEAO não especifica o período durante o qual os pedidos de reembolso do IVA devem ser apresentados.

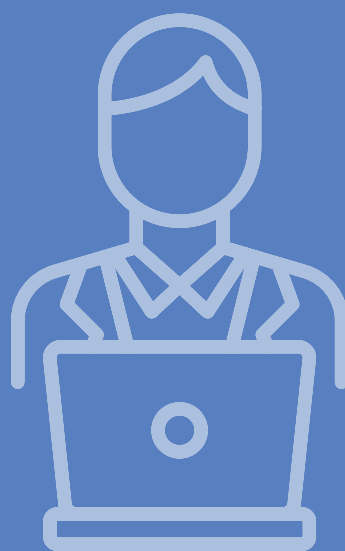
A prática internacional exige que os pedidos de dedução ou de reembolso sejam apresentados até 31 de dezembro do segundo (2) ano seguinte ao ano em que ocorreu o facto gerador do direito à dedução ou ao reembolso.

9.25. Fatura rectificativa emitida na sequência de um erro na fatura inicial

Regra geral, os contribuintes têm direito a deduzir a totalidade ou parte do IVA dedutível corretamente indicado numa fatura alterada emitida pelos seus fornecedores na sequência da deteção de um erro.

Esta dedutibilidade do IVA está sujeita ao facto de a fatura corrigida dever indicar corretamente o imposto corrigido, com indicação, se for caso disso, do IVA inicialmente facturado.





FICHA 10

RECUPERAÇÃO DO IVA

FOLHA 10

RECUPERAÇÃO DO IVA

A cobrança do IVA é a operação através da qual o agente autorizado cobra o imposto e o paga aos cofres públicos em nome do Estado-Membro.

Os procedimentos de recuperação do IVA são regidos pelas disposições dos artigos 48 a 54 da Diretiva IVA, a seguir reproduzidas :

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 48:

A liquidação e a cobrança do IVA pago na importação são efectuadas pelos serviços aduaneiros e pela autoridade competente de cada Estado-Membro.

Artigo 49:

A autoridade fiscal é responsável pela cobrança do montante do IVA nacional, que deve ser pago direta e espontaneamente pelo sujeito passivo no momento em que a declaração é depositada na caixa do liquidatário do imposto ou, na sua falta, pelo chefe de contabilidade de que depende a sede social, o seu estabelecimento principal ou o funcionário por ele acreditado.

Artigo 50:

1. O imposto devido deve ser pago espontaneamente de acordo com a periodicidade em vigor em cada Estado-Membro.
2. Os contribuintes são obrigados a entregar mensalmente uma declaração de imposto às autoridades fiscais ou aos serviços competentes, em conformidade com o modelo prescrito pela autoridade fiscal.
3. A declaração de imposto sobre as transacções do mês anterior deve ser acompanhada dos meios de pagamento. Deve ser executada mesmo que não tenha sido efectuada qualquer operação durante o mês em questão e, nesse caso, deve conter a menção «NULO».
4. Os exportadores são obrigados a anexar às suas declarações fiscais mensais as referências aduaneiras das exportações efectuadas aquando do repatriamento de fundos relativos às vendas de exportação cujo reembolso é solicitado.

Artigo 51:

A declaração relativa a um determinado período deve ser depositada dentro do prazo de depósito da declaração de imposto previsto no Código Geral dos Impostos de cada Estado-Membro, acompanhada do meio de pagamento autorizado por cada Estado-Membro.

Artigo 52:

O coletor de impostos ou, se for caso disso, o contabilista público competente, tem capacidade plena e total para atuar na cobrança do IVA. Para o efeito, são responsáveis pela cobrança dos impostos da sua competência.

Os candidatos devem apresentar um comprovativo da sua realização total.

Será criado um aviso impresso, concebido pela Autoridade e dirigido aos contribuintes, sobre a questão da cobrança dos montantes não pagos na data da obrigação.

O auto de notícia para cobrança é assinado e torna-se executório sob a autoridade e responsabilidade do Coletor, por agentes designados pela Autoridade Tributária.

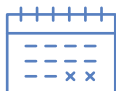
O contribuinte que não regularize a sua situação será objeto de procedimento criminal, de acordo com os procedimentos em vigor em cada Estado-Membro.

Artigo 53 :

O coletor de impostos é assistido na cobrança do IVA por agentes devidamente autorizados.

Artigo 54 :

As disposições em matéria de cauções, garantias e créditos fiscais dos Estados-Membros são aplicáveis ao IVA.



10.1. COBRANÇA DO IVA NA IMPORTAÇÃO

O IVA de importação é cobrado quando as mercadorias são introduzidas no consumo e é liquidado e cobrado pelas autoridades aduaneiras ou pela administração competente de cada Estado-Membro⁵⁴.

NB : O IVA sobre as importações deve ser pago às autoridades aduaneiras aquando da entrada das mercadorias no país (desalfandegamento).

As mercadorias de origem estrangeira estão assim sujeitas à mesma carga fiscal que as mercadorias de origem nacional.

Ver « 3.4 - Anexo ao Guia Prático do IVA » : Procedimento contabilístico do IVA (pagamento diferido do IVA)



10.2. COBRANÇA DO IVA DOMÉSTICO

10.2.1. Método de recuperação do IVA nacional

As autoridades fiscais dos Estados-Membros são responsáveis pela cobrança do IVA nacional, ou seja, o IVA sobre as transacções efectuadas no território nacional.

O montante do IVA devido é pago ao caixa do agente do Estado-Membro ou, por defeito, ao chefe do posto de contabilidade responsável pela sede do sujeito passivo, pelo estabelecimento principal ou pelo funcionário acreditado (se o sujeito passivo for não residente).

O projeto de diretiva atualmente em fase de validação prevê uma nova forma de gerir o IVA que já existe em várias legislações nacionais :

Art.55 - Os Estados-Membros podem autorizar as empresas públicas, as administrações públicas e as instituições dotadas de orçamento autónomo ou as autarquias locais descentralizadas, bem como as empresas privadas, a deduzir na fonte o montante do IVA que lhes tenha sido facturado, nos termos e condições que serão definidos no Guia Prático do IVA.

Entende-se que cabe a cada Estado-Membro aplicar esta disposição de acordo com as suas capacidades e recursos disponíveis e que a sua aplicação é facultativa e não vinculativa.

Cf. « 3.3 - Anexo ao Guia Prático do IVA » : Os recibos electrónicos como meio de cobrança e de alargamento da base tributável.

⁵⁴ No contexto das trocas B2B, algumas jurisdições adiam a cobrança do imposto sobre as importações até à próxima declaração de IVA do importador (2017 - Página 18)

10.22. Competência em matéria de cobrança do IVA

O coletor de impostos ou, se for caso disso, o contabilista público competente, tem plenos poderes para agir em matéria de recuperação do IVA.

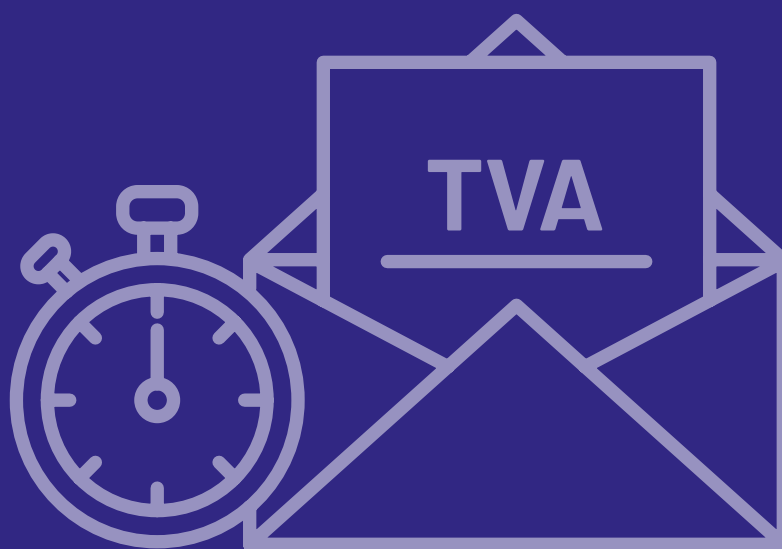
Nessa qualidade, é responsável pela cobrança dos impostos que lhe competem. Deve apresentar a prova de que o imposto foi pago na íntegra.

Um aviso de cobrança dos montantes não pagos na data de vencimento é elaborado num formulário estabelecido pela Administração e enviado ao contribuinte. O aviso de cobrança é assinado e tornado executório, sob a autoridade e responsabilidade do Destinatário, por agentes designados pela administração fiscal. Os contribuintes que não regularizem a sua situação são objeto de um processo judicial em conformidade com os procedimentos em vigor em cada Estado-Membro.

O coletor de impostos é assistido na cobrança do IVA por agentes devidamente autorizados.

10.23. Garantias de recolha

As disposições em matéria de fianças, garantias e acções judiciais em vigor nos Estados-Membros são aplicáveis ao IVA.



FOLHA 11

CRÉDITO DE REFUNDVAT

FOLHA 11

CRÉDITO DE REFUNDVAT

Recordar: A empresa deve aplicar a taxa de IVA ao valor das suas vendas antes de impostos. O montante assim obtido constitui o IVA que a empresa deve cobrar aos seus clientes em nome do Estado. Este IVA é designado por IVA a jusante.

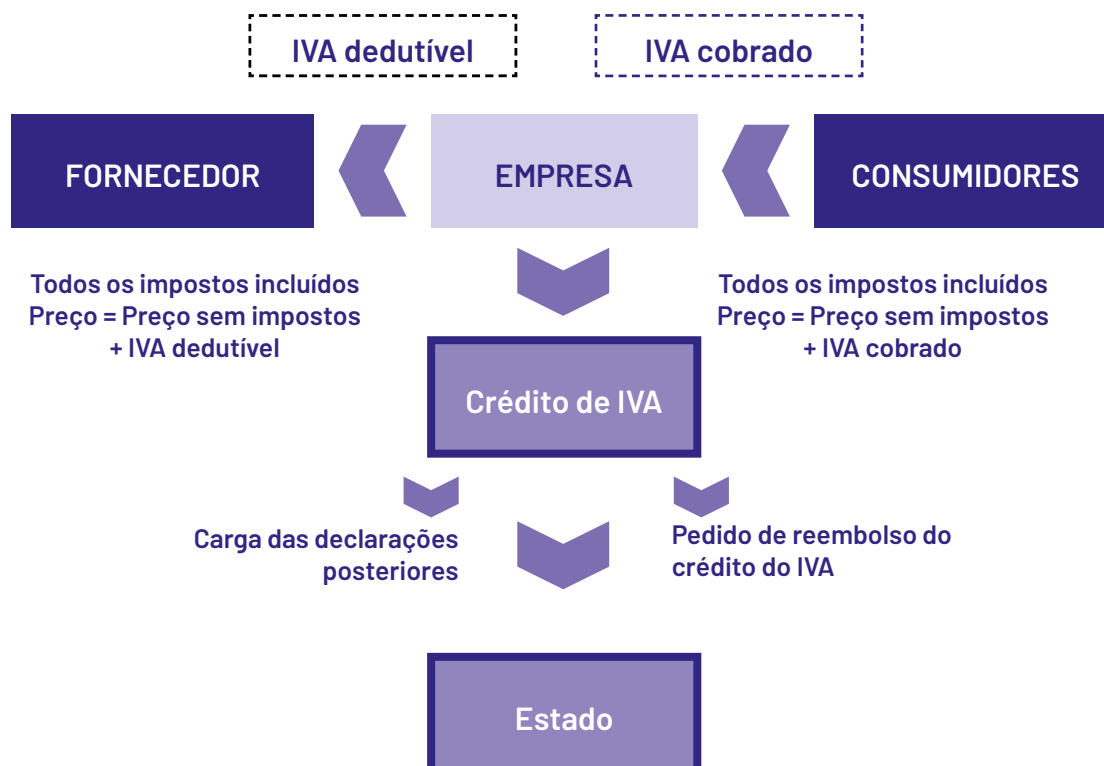
Em contrapartida, a maior parte das despesas efectuadas pela mesma empresa (compras de matérias-primas, despesas de funcionamento, investimentos, etc...) estão sujeitas a IVA, que a empresa deve pagar aos seus fornecedores por conta do Estado. Este IVA é designado por IVA pago.

A empresa tem o direito, se for caso disso, de reclamar o reembolso do IVA que pagou sobre o IVA que cobrou. Este IVA pago é designado por IVA dedutível.

Quando o montante do IVA cobrado é superior ao montante do IVA dedutível, a empresa deve pagar a diferença ao Estado. Este IVA pago é designado por IVA devido.

Por outro lado, quando o IVA pago (ou o IVA nascido) é superior ao IVA cobrado, a empresa tem um crédito de IVA face ao Estado.

A empresa tem então o direito de compensar o crédito de IVA com o IVA devido em períodos futuros. Em algumas circunstâncias, se o montante do crédito de IVA exceder o montante do IVA devido, o crédito de IVA pode ser reclamado.



As regras e os procedimentos de reembolso do crédito de IVA são regidos pelas disposições dos artigos 55° a 60° da Diretiva IVA, a seguir reproduzidas.

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 55:

1. Quando o montante do imposto dedutível de um mês for superior ao do imposto dedutível, o excesso constituirá um crédito de imposto imputado ao imposto dedutível do período seguinte.
2. O crédito de imposto não pode ser reembolsado ao sujeito passivo fora dos casos previstos na presente lei complementar.

Artigo 56-1:

1. Podem igualmente beneficiar do reembolso dos seus créditos de IVA, mediante pedido :
 - os sujeitos passivos que efectuem entregas de bens que não sejam resultantes de revenda no estado em que se encontram, após um semestre; e
 - os sujeitos passivos que efectuem, em mais de metade do seu volume de negócios anual, operações sobre bens e serviços que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, após dois meses.
2. A mesma facilidade é concedida aos sujeitos passivos que adquiram bens de investimento que confirmam direito a uma dedução de valor superior a 80.000 USD, incluindo todos os impostos, durante os dois meses em causa.
3. Os sujeitos passivos acreditados, de acordo com as disposições do código de investimento de cada Estado-Membro, podem, a seu pedido, obter o reembolso dos créditos de Imposto sobre o Valor Acrescentado de que sejam titulares após um período de declaração, tal como estipulado no artigo 58.

Artigo 57:

Os Estados-Membros têm a faculdade de sujeitar o reembolso à avaliação de um montante mínimo de crédito por eles determinado.

Este montante não deve, no entanto, exceder 2 000 USD.

Artigo 58:

1. Os Estados-Membros são obrigados a estabelecer regras aplicáveis ao reembolso do IVA. Estas estabelecem os procedimentos práticos para a apresentação e apreciação dos pedidos, os relacionados com as operações de controlo prévio necessárias, bem como os relativos à execução dos reembolsos.
2. No entanto :
 - os prazos de apreciação são limitados a três meses para os pedidos efectuados após um período de seis meses e a dois meses para os pedidos efectuados após um período de dois meses ;
 - a execução do reembolso deve ser efectuada no prazo de um mês a contar da decisão.

Artigo 59:

Os Estados-Membros têm o poder de manter ou conceder aos sujeitos passivos condições mais favoráveis para o reembolso de créditos do que as definidas nos artigos 56° a 58°.

Artigo 60 :

O crédito de IVA cujo reembolso é solicitado não pode dar lugar a imputação na declaração do mês seguinte. O crédito é automaticamente anulado, nomeadamente.

As disposições da Diretiva IVA especificam a lista dos sujeitos passivos que podem beneficiar do reembolso do crédito de IVA (i) antes de determinar os procedimentos de reembolso do crédito de IVA (ii).

Projeto de diretiva: Art.57º - 1) Deve beneficiar do direito ao reembolso do IVA:

- a) Exportadores.
A noção de exportador é definida livremente por cada Estado-Membro. A restituição está subordinada à eficácia do repatriamento das receitas de exportação;
- b) Sujeitos passivos em situação estrutural de crédito de IVA devido à aplicação de uma taxa reduzida de IVA ou de deduções na fonte do IVA às suas vendas de bens ou serviços;
- c) missões diplomáticas e organismos similares, no âmbito dos acordos de que beneficiam.

No entanto, vale a pena recordar alguns dos principais princípios que regem os reembolsos do crédito de IVA (i).

NB : Quando o montante do IVA dedutível indicado numa declaração excede o montante do IVA a montante, o excesso constitui um crédito de IVA.

O crédito de IVA pode ser deduzido do imposto devido no período seguinte.

No entanto, pode acontecer que o sujeito passivo não tenha conseguido cobrar IVA suficiente para compensar o crédito em períodos posteriores. Para evitar o risco de perder este crédito e para garantir a neutralidade do IVA, o sujeito passivo deve obter um reembolso ou um reembolso deste crédito.

O reembolso do IVA consiste em pedir o reembolso do crédito de IVA dedutível que a empresa não conseguiu deduzir do IVA devido.

Gráfico 57 : Limite máximo do IVA reembolsável

As observações que se seguem estão em conformidade com a prática internacional.

No caso das exportações, o limite máximo do reembolso é o crédito teórico do IVA calculado sobre as exportações para o período em causa. Este limite máximo é também designado por IVA fictício ou IVA teórico.

Para calcular o limite máximo do crédito reembolsável, o IVA teórico relativo aos períodos anteriores que não puderam ser utilizados como base para um reembolso do imposto é adicionado ao IVA teórico relativo ao período para o qual é feito o pedido de reembolso.

O crédito de IVA para o qual foi pedido um reembolso e para o qual ainda não foi emitida uma decisão não pode ser compensado ou deduzido.

Gráfico 58 : Reposição dos contadores a zero

A partir da data do pedido de restituição, o contribuinte perde a possibilidade de transportar o montante do crédito para as declarações fiscais posteriores. Com efeito, o pedido de restituição torna sem efeito o crédito existente .

NB : A conta deve ser reposta a zero a partir da data de apresentação do pedido de restituição do crédito.



11.1. SUJEITOS PASSIVOS ELEGÍVEIS PARA O REEMBOLSO DO CRÉDITO DO IVA



A Diretiva IVA estabelece o princípio de que o crédito não pode ser reembolsado ao sujeito passivo, exceto nos casos previstos na diretiva, permitindo simultaneamente que os Estados-Membros mantenham ou concedam aos sujeitos passivos condições de reembolso do crédito mais favoráveis do que as definidas na Diretiva IVA.

As disposições relativas às condições de reembolso do IVA estabelecidas na Diretiva IVA constituem, por conseguinte, uma condição mínima, mantendo os Estados-Membros a possibilidade de conceder aos sujeitos passivos condições mais favoráveis.

Sujeitos passivos que podem beneficiar do reembolso do crédito do IVA
Exportadores
Empresas industriais com despesas de capital fixadas por cada Estado-Membro
Empresas que cessam a sua atividade
Sujeitos passivos que entregam bens que não sejam para revenda no mesmo estado em que os receberam.
Podem beneficiar da dedução os sujeitos passivos que realizem mais de metade das suas vendas anuais tanto de bens como de serviços e os bens e serviços que não podem beneficiar da dedução.
Sujeitos passivos que adquiram bens de investimento susceptíveis de dedução num valor superior a 80 000 USD (incluindo todos os impostos)
Sujeitos passivos autorizados ao abrigo do código de investimento

Projeto de Diretiva: Art.57º - 1) Deve beneficiar do direito ao reembolso do IVA:

- 2) Em qualquer um destes casos, o IVA não pode ser reembolsado:
 - a) para actividades de compra e venda, com exceção dos casos previstos na alínea b) do nº 1 do presente artigo;
 - b) exportadores de serviços.
- 3) Os Estados-Membros podem conceder o direito ao reembolso do IVA a actividades ou pessoas não previstas no ponto 1) supra.

Neste caso, os Estados-Membros transmitirão à Comissão a lista actualizada das actividades ou operações que beneficiam do direito à restituição, não previstas no presente artigo.

• Exportadores

A Diretiva IVA especifica que os exportadores têm direito ao reembolso do crédito de IVA, sem estabelecer um prazo.

O reembolso do IVA aos exportadores baseia-se no «princípio da compensação fronteiriça», que consiste em sujeitar o produto exportado apenas à tributação do país de destino, a fim de evitar a dupla tributação.

Este princípio é alcançado através da combinação de uma isenção na venda com o reembolso de impostos cobrados sobre os componentes do preço do produto exportado.

O reembolso do crédito de IVA justifica-se pelo facto de (em princípio) o produto exportado ser tributado à taxa zero, mas o exportador ganha o direito de deduzir o imposto cobrado sobre os componentes do produto exportado.

Deste modo, o IVA a montante que não pode ser deduzido de um IVA bruto inexistente (isento na exportação) constitui um crédito de IVA que, se não fosse reembolsado, seria um encargo definitivo. É por isso que o IVA a montante é reembolsado neste caso.

• *Industrial*

As empresas industriais que investiram são elegíveis para o reembolso do crédito de IVA. A Diretiva IVA não estabelece um prazo para solicitar o reembolso deste crédito de IVA.

Compete a cada Estado-Membro determinar o montante do investimento que deve ser efectuado para que a empresa industrial possa solicitar o reembolso do seu crédito de IVA.

NB : A noção de industrialismo é definida pela legislação nacional de cada Estado-Membro.

• *Empresas em estado de cessação de atividade*

As empresas que tenham cessado as suas transacções têm o direito de solicitar o reembolso de qualquer crédito de IVA remanescente, sem qualquer limite de tempo.

Para estas empresas, o reembolso deve cobrir a totalidade do crédito, sem qualquer limitação ou condicionalismo.

• *Sujeitos passivos que efectuam entregas de bens que não sejam revendas no Estado*

NB : Os retalhistas que vendem no estado em que se encontram não podem beneficiar de reembolsos do crédito do IVA.

Em conformidade com o nº 5 do artigo 4.º da Diretiva IVA, existem dois tipos de operadores: os operadores que compram bens para os revender no estado em que se encontram e os operadores que revendem os bens depois de os terem recondicionado.

Os sujeitos passivos que efectuam entregas de bens e que não têm direito ao reembolso do crédito de IVA correspondem aos operadores que compram bens para revenda no mesmo estado em que os receberam, sem os recondicionar.

NB : Em geral, considera-se que, se um revendedor no estado em que se encontra está numa situação de crédito de IVA, é porque ainda não desarmazenou (ou seja, ainda tem em stock parte das mercadorias sujeitas a IVA a montante). O IVA será cobrado no dia em que vender as mercadorias, pelo que o seu crédito é apenas fictício.

• *Sujeitos passivos parciais (com um pro rata de dedução superior a 50%)*

Os sujeitos passivos parciais que geram mais de metade das suas vendas anuais a partir de transacções dedutíveis e não dedutíveis são elegíveis para o reembolso do crédito do IVA.

Os contribuintes parciais têm direito a pedir um reembolso no final do período de dois meses (2 meses).

• *Sujeitos passivos que tenham adquirido bens de investimento susceptíveis de serem deduzidos por um valor superior a 80 000 USD, incluindo impostos*

A Diretiva IVA consagra a generalização do reembolso do crédito de IVA para bens de equipamento avaliados em mais de 80 000 USD, incluindo IVA.

Uma empresa que efectue investimentos importantes pode encontrar-se numa situação de crédito de IVA se o montante do IVA que pagou ao Estado sobre os seus investimentos exceder o IVA bruto cobrado aos clientes.

Na maior parte das vezes, esta situação de crédito é temporária e é rapidamente resolvida. Mas se não for esse o caso, devido a investimentos excepcionalmente elevados, o adiantamento de IVA efectuado pela empresa é muito prejudicial para a sua tesouraria. O crédito de IVA deve ser reembolsado se a situação de crédito se prolongar para além de um determinado período.

O sujeito passivo investidor pode solicitar o reembolso do crédito de IVA no final do período de dois meses (2 meses) durante o qual o crédito é registado.

NB : O montante a reembolsar limita-se ao IVA cobrado na aquisição dos bens de investimento.

• *Contribuintes aprovados pelo código de investimento*

Os sujeitos passivos autorizados em conformidade com as disposições do código de investimento do Estado-Membro podem, a seu pedido, obter o reembolso dos créditos de IVA de que dispõem no termo de um período de declaração fixado pelo Estado-Membro.



11.2. MODALIDADES DE REEMBOLSO DO CRÉDITO DE IVA

11.21. Possibilidade de cada Estado-Membro fixar um crédito mínimo de IVA para reembolso

Os Estados-Membros têm a possibilidade de sujeitar o reembolso do crédito de IVA ao estabelecimento de um montante mínimo de crédito de IVA detido pelo sujeito passivo.



Por outras palavras, cada estado pode fixar um montante mínimo a partir do qual o contribuinte pode pedir o reembolso do seu crédito.

No entanto, o montante mínimo do crédito de IVA para o pedido de reembolso não deve exceder 2.000 USD.

11.22. Apresentação de pedidos de reembolso

Transação	Período/prazo para apresentar o pedido de reembolso do crédito do IVA
Exportadores, fabricantes, cessação de atividade	Em qualquer altura
Os sujeitos passivos que efectuem entregas de bens que não sejam resultantes de revenda no estado em que se encontram	No final de um semestre civil
Sujeitos passivos que efectuem entregas de bens que não sejam resultantes de revenda no mesmo estado em que foram recebidos.	No final de um período de seis meses
Podem beneficiar da dedução os sujeitos passivos que adquiram bens de investimento de valor superior a 80 000 USD, incluindo todos os impostos, durante o período de dois meses abrangido.	No final de um período de seis meses
Sujeitos passivos aprovados em conformidade com as disposições do código de investimento de cada Estado-Membro	No final de um período de informação estabelecido pelo Estado-Membro

Gráfico 59: Razões para a rejeição de pedidos de crédito de IVA

As principais razões para a rejeição parcial ou total do IVA solicitado são as seguintes :

1. Execução hipotecária

- Apresentação tardia do pedido: As pessoas elegíveis para um reembolso devem apresentar o seu pedido num prazo (fixado pelo Estado-Membro, não superior a um ano) após o termo do mês em relação ao qual o reembolso é pedido, sob pena de encerramento do processo.
- Prazo de validade das facturas: O IVA relativo a facturas emitidas antes do ano seguinte ao mês para o qual é pedido o reembolso deixa de dar direito ao reembolso, pelo que o montante do imposto não deve ser deduzido do montante do imposto cobrado na nota de liquidação.

2. Outros motivos de rejeição

- Fatura não apresentada;
- Fatura irregular (não cumpre as normas);
- Nota de entrega não aceite;
- Duplicação;
- Ausência de número de identificação;
- Número da fatura: em falta - sobrescrito - ou acrescentado a posteriori (sem certificação);
- Data da fatura: em falta - sobrescrita - ou acrescentada a posteriori;
- Fatura anterior à data de identificação da empresa ou à data efectiva da opção;
- Nome do beneficiário: em falta - sobrescrito - acrescentado posteriormente (sem certificação);
- Fatura passada em nome de um terceiro;
- Ausência de designação do equipamento;
- Destino impreciso dos produtos ou serviços (utilização mista);
- Transacções registadas numa conta inadequada;
- Grandes quantidades de materiais de construção cuja utilização não é justificada pela empresa;
- Ausência de referências de pagamento ou referências de pagamento incompletas;
- Ausência de data de aceitação da letra de câmbio (sistema de débito);
- Facturas não pagas na totalidade (rejeição parcial);
- Em caso de opção: prazo não respeitado;
- Deduções antecipadas (a reintegrar no ficheiro seguinte);
- Nota de crédito ou desconto passado como fatura (a reintegrar duas vezes);
- Crédito ou desconto não utilizado a reintegrar;
- Operações excluídas do direito à dedução e, por conseguinte, do reembolso.

11.23. Métodos de reembolso

As modalidades de reembolso são deixadas à escolha de cada Estado-Membro.

Gráfico 60: Reembolso imediato a determinadas pessoas colectivas

As observações que se seguem são coerentes com a prática internacional.

Alguns países aplicam o princípio do reembolso imediato após a receção do pedido de crédito do IVA, a favor das « empresas cidadãs ».

Outros países instituem um sistema de reembolso de, pelo menos, 50% do crédito de IVA solicitado logo após a receção do pedido. O pedido é então processado pela administração.

Alguns outros países afectam uma percentagem do IVA a uma conta especial num banco nacional. Esta conta é dedicada ao reembolso de créditos e é gerida pelo Departamento de Impostos. Neste caso, não é necessário voltar ao ministro para emitir certificados de isenção de impostos e/ou cheques de reembolso.

É uma boa prática administrar prazos muito curtos para os reembolsos de créditos de IVA. Os créditos de IVA não são despesas orçamentais, pelo que devem ser reembolsados o mais rapidamente possível. As melhores práticas sugerem um prazo de 5 a 30 dias , consoante a situação (classificada como de risco elevado, médio ou reduzido). A aplicação deste procedimento é um fator-chave para atrair investidores.

É igualmente aconselhável introduzir procedimentos de apresentação em linha dos pedidos de crédito de IVA. A desmaterialização e a digitalização dos procedimentos facilitam o acompanhamento e garantem uma maior fiabilidade no tratamento dos pedidos.





FOLHA 12

CONTROLO, RECUPERAÇÃO, LITÍGIOS,
REGRAS DE PRESCRIÇÃO

FOLHA 12

CONTROLO, RECUPERAÇÃO, LITÍGIOS, REGRAS DE PRESCRIÇÃO

Diretiva C/DIR.1/05/09 que harmoniza as legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Artigo 61:

As disposições fiscais específicas de cada Estado-Membro em matéria de controlo, procedimento, cobrança, contencioso e prescrição são aplicáveis ao IVA.



Cada Estado-Membro é responsável pelos seus próprios procedimentos de controlo, recuperação e litígio, bem como pelos prazos de prescrição.

Cabe a cada Estado-Membro estabelecer as suas próprias regras em matéria de controlo, procedimento, regularização, contencioso e prescrição do IVA.

ANEXOS

ANEXOS

1. LISTAS COMUNS DE PRODUTOS ISENTOS DE IVA (Anexo à Diretiva C/DIR.2/12/17)

As listas comuns de produtos isentos de IVA anexas à Diretiva C/DIR.2/12/17 que altera a Diretiva C/DIR.1/05/09 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros da CEDEAO em matéria de IVA foram revistas para racionalizar as isenções, suprimindo as que não satisfazem os critérios de equidade social

Os anexos em causa dizem respeito a:

- Lista comum dos géneros alimentícios de base, medicamentos e produtos farmacêuticos, equipamento médico e respectivos factores de produção isentos de IVA;
- Lista comum de factores de produção agrícolas, pecuários e da pesca isentos de IVA utilizados pelos produtores;
- Lista comum de equipamentos de pesca artesanal e de máquinas e equipamentos agrícolas isentos de IVA;
- Lista comum de painéis solares isentos de IVA e respectivos factores de produção, objeto do anexo. The appendices are presented in a two-column table.

A primeira coluna recorda o número do CET:

- A TEC da CEDEAO inclui uma nomenclatura pautal e estatística (ou seja, a descrição das mercadorias na aceção da pauta, juntamente com os seus números de classificação ou códigos pautais) e um conjunto de direitos e taxas;
- A segunda coluna indica a denominação aduaneira do produto.

O projeto de diretiva atualmente em fase de validação propõe uma nova lista de isenções destinada a racionalizar e a satisfazer os objectivos de mobilização das receitas internas, no âmbito da aplicação das medidas de apoio à transição fiscal na África Ocidental.

As diferentes listas existentes foram reunidas numa única lista comum, que faz agora parte integrante do projeto de diretiva, para facilitar a leitura e o acesso ao texto exaustivo da legislação regional em matéria de IVA.

Projet : Nouvelle liste commune des produits exonérés sur le plan communautaire

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
Chapitre 1	Animaux vivants	Animais vivos	Live animals
0407.11.00.00	-- De volailles de l'espèce Gallus domesticus	-- De aves da espécie Gallus domesticus	-- Of fowls of the species Gallus domesticus
0407.19.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
0701.10.00.00	- De semence (Pommes de terre, à l'état frais ou réfrigéré.)	- Batata-semence ()	- Seed (Potatoes, fresh or chilled)
0702.00.00.00	Tomates, à l'état frais ou réfrigéré.	Tomates, frescos ou refrigerados.	Tomatoes, fresh or chilled.
0703.10.00.00	- Oignons et échalotes		
0709.60.00.00	'- Piments du genre Capsicum ou du genre Pimenta	- Pimentos (pimentões) e pimentas do género Capsicum ou do género Pimenta	- Fruits of the genus Capsicum or of the genus Pimenta
0713.10.10.00	--De semence (- Pois (Pisum sativum) :	--Para sementeira	-- Seeds(- Peas (Pisum sativum):)
0713.31.10.00	'-- Haricots des espèces Vigna mungo (L.) Hepper ou Vigna radiata (L.) Wilczek : --- De semence	---Para sementeira	-- Beans of the species Vigna mungo (L.) Hepper or Vigna radiata (L.) Wilczek:--- Seeds
0713.32.10.00	'-- Haricots «petits rouges» (haricots Adzuki) (Phaseolus ou Vigna angularis) : --- De semence	--- Para sementeira	--Small red (Adzuki) beans (Phaseolus or Vigna angularis): --- Seeds
0713.33.10.00	-- Haricots communs (Phaseolus vulgaris) : --- De semence	--- Para sementeira	-- Kidney beans, including white pea beans (Phaseolus vulgaris): ---Seeds
0713.34.10.00	-- Pois Bambara (Pois de terre) (Vigna subterranea ou Voandzeia subterranea) : --- De semence	--- Para sementeira	-- Bambara beans (Vigna subterranea or Voandzeia subterranea):--- Seeds
0713.35.10.00	'-- Dolique à œil noir (Pois du Brésil, Niébé) (Vigna unguiculata) : --- De semence	--- Para sementeira	-- Cow peas (Vigna unguiculata):--- Seeds
0713.35.90.00	--- Autres	--- Outros	--- Other
0714.10.00.00	- Racines de manioc	- Raízes de mandioca	- Manioc (cassava)
0714.20.00.00	- Patates douces	- Batatas-doces	- Sweet potatoes

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
0714.30.00.00	- Ignames (Dioscorea spp.)	- Inhames (Dioscorea spp.)	- Yams (Dioscorea spp.)
0714.90.00.00	- Autres (souchet)	- Outros (nozes de tigre)	- Other(tiger nuts)
0904.21.00.00	-- Séchés, non broyés ni pulvérisés	-- Secos, não triturados nem em pó	-- Dried, neither crushed nor ground
1005.10.00.00	Maïs. - De semence	- Para sementeira (semeadura)	Maize (corn).- Seed
1005.90.00.00	- Autre (Maïs)	- Outros (milho)	Maize (corn).- Other
1006.10.10.00	- Riz en paille (riz paddy) : - Riz en paille (riz paddy) :	-- Para sementeira (semeadura)	- Rice in the husk (paddy or rough):-- Seed
1006.10.90.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
1007.10.00.00	Sorgho à grains.- De semence	- Para sementeira (semeadura)	Grain sorghum.- Seed
1007.90.00.00	- Autres	- Outros	- Other
1008.21.00.00	- Millet : -- De semence	-- Para sementeira (semeadura)	- Millet :-- Seed
1008.29.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
1008.40.00.00	- Fonio (Digitaria spp.)	- Milhã (Digitaria spp.)	- Fonio (Digitaria spp.)
1201.10.00.00	Fèves de soja, même concassées.- De semence	- Para sementeira (semeadura)	Soya beans, whether or not broken.- Seed
1201.90.00.00	- Autres	- Outras	- Other
1202.30.00.00	Arachides non grillées ni autrement cuites, même décortiquées ou concassées. - De semence	- Para sementeira (semeadura)	Ground-nuts, not roasted or otherwise cooked, whether or not shelled or broken. - Seed
1202.42.90.00	--- Autres	--- Outros	--- Other
1207.21.00.00	- Graines de coton : -- De semence	-- Para sementeira (semeadura)	- Cotton seeds :-- Seed
1207.40.00.00	- Graines de sésame	- Sementes de gergelim (sésamo)	- Sesamum seeds
1207.99.10.00	--- Graines de karité	--- Sementes de karité	--- Shea nuts (karate nuts)
1209.99.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
1515.90.19.00	Beurre de karité --- Autres	Manteiga de Karite--- Outros	-- Shea (karite) oil and its fractions:--- Other
2801.20.00.00	- Iode	- Iodo	- Iodine
2918.22.00.00	-- Acide o-acétylsalicylique, ses sels et ses esters	-- Ácido o-acetilsalícilico, seus sais e seus ésteres	-- O-Acetylsalicylic acid, its salts and esters
2930.40.00.00	- Méthionine	- Metionina	- Methionine

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
29.36	Provitamines et vitamines, naturelles ou reproduites par synthèse (y compris les concentrats naturels), ainsi que leurs dérivés utilisés principalement en tant que vitamines, mélangés ou non entre eux, même en solutions quelconques.	Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluindo os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções.	Provitamins and vitamins, natural or reproduced by synthesis (including natural concentrates), derivatives thereof used primarily as vitamins, and intermixtures of the foregoing, whether or not in any solvent.
29.37	Hormones, prostaglandines, thromboxanes et leucotriènes, naturels ou reproduits par synthèse ; leurs dérivés et analogues structurels, y compris les polypeptides à chaîne modifiée, utilisés principalement comme hormones.	Hormonas, prostaglandinas, tromboxanos e leucotrienos, naturais ou reproduzidos por síntese ; seus derivados e análogos estruturais, incluindo os polipeptídeos de cadeia modificada, utilizados principalmente como hormonas.	Hormones, prostaglandins, thromboxanes and leukotrienes, natural or reproduced by synthesis; derivatives and structural analogues thereof, including chain modified polypeptides, used primarily as hormones.
2938.10.00.00	- Rutoside (rutine) et ses dérivés	- Rutósido (rutina) e seus derivados	- Rutoside (rutin) and its derivatives
2939.11.00.00	'-- Concentrés de paille de pavot ; buprénorphine (DCI), codéine, dihydrocodéine (DCI), éthylmorphine, étorphine (DCI), héroïne, hydrocodone (DCI), hydromorphone (DCI), morphine, nicomorphine (DCI), oxycodone (DCI), oxymorphone (DCI), pholcodine (DCI), thébacone (DCI) et thébaïne ; sels de ces produits	-- Concentrados de palha de dormideira (papoula) ; buprenorfina (DCI), codeína, di-hydrocodeína (DCI), etilmorfina, etorfina (DCI), folcodina (DCI), heroína, hidrocodona (DCI), hidromorfona (DCI), morfina, nicomorfina (DCI), oxicodona (DCI), oximorfona (DCI), tebacona (DCI) e tebaína ; sais destes produtos	-- Concentrates of poppy straw; buprenorphine (INN), codeine, dihydrocodeine (INN), ethylmorphine, etorphine (INN), heroin, hydrocodone (INN), hydromorphone (INN), morphine, nicomorphine (INN), oxycodone (INN), oxymorphone (INN), pholcodine (INN), thebacon (INN) and thebaine; salts thereof
2939.19.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2939.20.00.00	'- Alcaloïdes du quinquina et leurs dérivés ; sels de ces produits	- Alcaloides da quina e seus derivados ; sais destes produtos	- Alkaloids of cinchona and their derivatives; salts thereof
2939.30.00.00	- Caféine et ses sels	- Cafeína e seus sais	- Caffeine and its salts
2939.41.00.00	-- Ephédrine et ses sels	-- Efedrina e seus sais	-- Ephedrine and its salts

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
2939.42.00.00	-- Pseudoéphédrine (DCI) et ses sels	-- Pseudoefedrina (DCI) e seus sais	-- Pseudoephedrine (INN) and its salts
2939.49.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2939.51.00.00	-- Fénétylline (DCI) et ses sels	-- Fenetilina (DCI) e seus sais	-- Fenetylline (INN) and its salts
2939.59.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2939.61.00.00	-- Ergométrine (DCI) et ses sels	-- Ergometrina (DCI) e seus sais	-- Ergometrine (INN) and its salts
2939.62.00.00	-- Ergotamine (DCI) et ses sels	-- Ergotamina (DCI) e seus sais	-- Ergotamine (INN) and its salts
2939.63.00.00	-- Acide lysergique et ses sels	-- Ácido lisérgico e seus sais	-- Lysergic acid and its salts
2939.69.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2940.00.00.00	Sucres chimiquement purs, à l'exception du saccharose, du lactose, du maltose, du glucose et du fructose (lévulose) ; éthers, acétals et esters de sucres et leurs sels, autres que les produits des n°s 29.37, 29.38 et 29.39.	Açúcares quimicamente puros, exceto sacarose, lactose, maltose, glicose e fructose (levulose) ; éthers, acétals e ésters de açúcares, e seus sais, exceto os produtos das posições 29.37, 29.38 ou 29.39.	Sugars, chemically pure, other than sucrose, lactose, maltose, glucose and fructose; sugar ethers, sugar acetals and sugar esters, and their salts, other than products of heading 29.37, 29.38 or 29.39.
29.41	Antibiotiques.	Antibióticos.	Antibiotics.
2942.00.00.00	Autres composés organiques.	Outros compostos orgânicos.	Other organic compounds.
Chap 30	Glandes et autres organes à usages opothérapeutiques, à l'état desséché, même pulvérisés ; extraits, à usages opothérapeutiques, de glandes ou d'autres organes ou de leurs sécrétions ; héparine et ses sels ; autres substances humaines ou animales préparées à des fins thérapeutiques ou prophylactiques non dénommées ni comprises ailleurs.	Glândulas e outros órgãos para usos opoterápicos, dessecados, mesmo em pó ; extra- tos de glândulas ou de outros órgãos ou das suas secreções, para usos opoterápicos ; heparina e seus sais ; outras substâncias humanas ou animais preparadas para fins terapêuticos ou profiláticos, não especificadas nem compreendidas noutras posições.	Glands and other organs for organo-therapeutic uses, dried, whether or not powdered; extracts of glands or other organs or of their secretions for organo-therapeutic uses; heparin and its salts; other human or animal substances prepared for therapeutic or prophylactic uses, not elsewhere specified or included.
3701.10.00.00	- Pour rayons X	- Para raios X	- For X-ray
3702.10.00.00	- Pour rayons X	- Para raios X	- For X-ray

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
3821.00.00.00	Milieux de culture préparés pour le développement et l'entretien des micro-organismes (y compris les virus et les organismes similaires) ou des cellules végétales, humaines ou animales.	Meios de cultura preparados para o desenvolvimento e a manutenção de microrganismos (incluindo os vírus e os organismos similares) ou de células vegetais, humanas ou animais.	Prepared culture media for the development or maintenance of micro-organisms (including viruses and the like) or of plant, human or animal cells.
38.22	Réactifs de diagnostic ou de laboratoire sur tout support et réactifs de diagnostic ou de laboratoire préparés, même sur un support, même présentés sous forme de trousse, autres que ceux du n° 30.06 ; matériaux de référence certifiés.	Reagentes de diagnóstico ou de laboratório em qualquer suporte e reagentes de diagnóstico ou de laboratório preparados, mesmo num suporte, mesmo apresentados sob a forma de estojos, exceto os da posição 30.06 ; materiais de referência certificados.	Diagnostic or laboratory reagents on a backing, prepared diagnostic or laboratory reagents whether or not on a backing, whether or not put up in the form of kits, other than those of heading 30.06; certified reference materials.
4014.10.00.00	- Préservatifs	- Preservativos	- Sheath contraceptives
4014.90.20.00	'-- Poires à injections, poires compte-gouttes et articles similaires	-- Peras para injeções, peras conta-gotas e semelhantes	-- Bulbs for syringes and medicine droppers and similar articles
4015.12.00.00	-- Des types utilisés pour la médecine, la chirurgie, l'art dentaire ou l'art vétérinaire	-- Do tipo utilizado em medicina, cirurgia, odontologia ou veterinária	-- Of a kind used for medical, surgical, dental or veterinary purposes
6304.20.00.00	'- Moustiquaires pour lits mentionnées dans la Note 1 de sous-positions du présent Chapitre	- Mosquiteiros para camas mencionados na Nota de subposição 1 do presente Capítulo	- Bed nets specified in Subheading Note 1 to this Chapter
7015.10.00.00	'- Verres de lunetterie médicale	- Vidros para lentes correctivas	- Glasses for corrective spectacles
7017.20.00.00	'- En autre verre d'un coefficient de dilatation linéaire n'excédant pas 5×10^{-6} par Kelvin entre 0 °C et 300 °C	- De outro vidro com um coeficiente de dilatação linear não superior a 5×10^{-6} por Kelvin, entre 0 °C e 300 °C	- Of other glass having a linear coefficient of expansion not exceeding 5×10^{-6} per Kelvin within a temperature range of 0 °C to 300 °C
8419.20.00.00	'- Stérilisateur médico-chirurgicaux ou de laboratoires	- Esterilizadores médico-cirúrgicos ou de laboratório/	- Medical, surgical or laboratory sterilisers

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
87.13	Fauteuils roulants et autres véhicules pour invalides, même avec moteur ou autre mécanisme de propulsion.	Cadeiras de rodas e outros veículos para pessoas com incapacidade, mesmo com motor ou outro mecanismo de propulsão.	Carriages for disabled persons, whether or not motorised or otherwise mechanically propelled.
8714.20.00.00	'- De fauteuils roulants ou d'autres véhicules pour invalides	- De cadeiras de rodas ou de outros veículos para inválidos	- Of carriages for disabled persons
90.11	Microscopes optiques, y compris les microscopes pour la photomicrographie, la cinéphotomicrographie ou la microprojection.	Microscópios óticos, incluindo os microscópios para fotomicrografia, cinefotomicrografia ou microprojecção.	Compound optical microscopes, including those for photomicrography, cinephotomicrography or microprojection.
90.12	Microscopes autres qu'optiques ; diffractographes.	Microscópios, exceto óticos ; difractógrafos.	Microscopes other than optical microscopes; diffraction apparatus.
9019.20.00.00	'- Appareils d'ozonothérapie, d'oxygénothérapie, d'aérosolthérapie, appareils respiratoires de réanimation et autres appareils de thérapie respiratoire	- Aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória	- Ozone therapy, oxygen therapy, aerosol therapy, artificial respiration or other therapeutic respiration apparatus
9020.00.00.00	Autres appareils respiratoires et masques à gaz, à l'exclusion des masques de protection dépourvus de mécanisme et d'élément filtrant amovible.	Outros aparelhos respiratórios e máscaras contra gases, exceto as máscaras de proteção desprovidas de mecanismo e de elemento filtrante amovível.	Other breathing appliances and gas masks, excluding protective masks having neither mechanical parts nor replaceable filters.

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
90.21	Articles et appareils d'orthopédie, y compris les ceintures et bandages médico-chirurgicaux et les béquilles ; attelles, gouttières et autres articles et appareils pour fractures ; articles et appareils de prothèse ; appareils pour faciliter l'audition aux sourds et autres appareils à tenir à la main, à porter sur la personne ou à implanter dans l'organisme, afin de compenser une déficience ou une infirmité.	Artigos e aparelhos ortopédicos, incluindo as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas ; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas ; artigos e aparelhos de prótese ; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e outros aparelhos para compensar uma deficiência ou uma incapacidade, destinados a serem transportados à mão ou sobre as pessoas ou a serem implantados no organismo.	Orthopaedic appliances, including crutches, surgical belts and trusses; splints and other fracture appliances; artificial parts of the body; hearing aids and other appliances which are worn or carried, or implanted in the body, to compensate for a defect or disability.
90.22	Appareils à rayons X et appareils utilisant les radiations alpha, bêta ou , gamma ou d'autres radiations ionisantes, même à usage médical, chirurgical, dentaire ou vétérinaire, y compris les appareils de radiographie ou de radiothérapie, les tubes à rayons X et autres dispositifs générateurs de rayons X, les générateurs de tension, les pupitres de commande, les écrans, les tables, fauteuils et supports similaires d'examen ou de traitement.	Aparelhos de raios X e aparelhos que utilizem radiações alfa, beta, gama ou outras radiações ionizantes, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluindo os aparelhos de radiografia ou de radioterapia, os tubos de raios X e outros dispositivos geradores de raios X, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, cadeiras e suportes semelhantes para exame ou tratamento.	Apparatus based on the use of X-rays or of alpha, beta, gamma or other ionising radiations, whether or not for medical, surgical, dental or veterinary uses, including radiography or radiotherapy apparatus, X-ray tubes and other X-ray generators, high tension generators, control panels and desks, screens, examination or treatment tables, chairs and the like.
5207.90.10.00	-- Fils pour la pêche	-- Fios para a pesca	-- Fishing yarn
5608.11.00.00	-- Filets confectionnés pour la pêche	-- Redes confeccionadas para a pesca	-- Made up fishing nets
5608.90.10.00	-- Filets confectionnés pour la pêche	-- Fios confeccionados para a pesca	-- Made up fishing nets
7020.00.10.00	- Flotteurs pour filets de pêche	- Boias para redes de pesca	- Fishing floats for fishing nets

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
7806.00.20.00	-Lests pour filets de pêche	- Lastro para redes de pesca	- Lead weights for fishing nets
8424.41.00.00	-- Pulvérisateurs portables	-- Pulvérisateurs portables	-- Portable sprayers
8424.49.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8432.10.00.00	- Charrues	- Arados e charruas	- Ploughs
8432.21.00.00	-- Herses à disques (pulvérisateurs)	-- Grades de discos	-- Disc harrows
8432.29.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8432.31.00.00	-- Semoirs, plantoirs et repiqueurs, sans labour	-- Semeadores, plantadores e transplantadores, de plantio direto	-- No-till direct seeders, planters and transplanters
8432.39.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8432.41.00.00	-- Epandeurs de fumier	-- Espalhadores de estrume	-- Manure spreaders
8432.42.00.00	-- Distributeurs d'engrais	-- Distribuidores de adubos (fertilizantes)	-- Fertiliser distributors
8433.20.00.00	'- Faucheuses, y compris les barres de coupe à monter sur tracteur	- Ceifeiras, incluindo as barras de corte para montagem em tratores	- Other mowers, including cutter bars for tractor mounting
8433.30.00.00	- Autres machines et appareils de fenaison	- Outras máquinas e aparelhos para colher e dispor o feno	- Other haymaking machinery
8433.40.00.00	- Presses à paille ou à fourrage, y compris les presses ramasseuses	- Enfardadeiras de palha ou de forragem, incluindo as enfardadeiras-apanhadeiras	- Straw or fodder balers, including pick-up balers
8433.51.00.00	-- Moissonneuses-batteuses	-- Ceifeiras-debulhadoras (colheitadeiras combinadas com debulhadoras)	-- Combine harvester-threshers
8433.53.00.00	-- Machines pour la récolte des racines ou tubercules	-- Máquinas para colheita de raízes ou tubérculos	-- Root or tuber harvesting machines
8433.59.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8433.60.00.00	'- Machines pour le nettoyage ou le triage des œufs, fruits ou autres produits agricoles	- Máquinas para limpar ou selecionar ovos, fruta ou outros produtos agrícolas	- Machines for cleaning, sorting or grading eggs, fruit or other agricultural produce
84.34	Machines à traire et machines et appareils de laiterie.	Máquinas de ordenhar e máquinas e aparelhos para a indústria de laticínios.	Milking machines and dairy machinery.

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
84.36	Autres machines et appareils pour l'agriculture, l'horticulture, la sylviculture, l'avi-culture ou l'apiculture, y compris les germoirs comportant des dispositifs mécaniques ou thermiques et les couveuses et éleveuses pour l'avi-culture.	Outras máquinas e aparelhos para agri-cultura, horticultura, silvicultura, avicultura ou apicultura, incluindo os germinadores equipados com dispositivos mecânicos ou térmicos e as chocadei-ras e criadeiras para avicultura.	Other agricultural, horticultural, forestry, poultry-keeping or bee-keeping machinery, including germination plant fitted with mecha-nical or thermal equip-ment; poultry incuba-tors and brooders.
8541.42.00.00	'-- Cellules photovol-taïques non assemblées enmodules ni consti-tuées en panneaux	-- Células fotovoltaicas não montadas em módulos nem em painéis	-- Photovoltaic cells not assembled in modules or made up into panels
8541.43.00.00	'-- Cellules photovol-taïques assemblées en modules ou constituées en panneaux	-- Células fotovoltaicas montadas em módulos ou em painéis	-- Photovoltaic cells assembled in modules or made up into panels

2. ESTUDOS DE CASOS SOBRE ALGUMAS QUESTÕES SENSÍVEIS EM MATÉRIA DE IVA

2.1. Exemplo de uma transação sujeita a IVA: caso prático

- Um fabricante** vende um produto a um grossista por 1.000.000 sem IVA, mais 18% de IVA, ou seja, um total de 180.000 IVA.
Fatura ao grossista 1.180.000, incluindo todos os impostos.
Paga à administração os 180.000 euros que representam o IVA, através da sua declaração de IVA.
- O grossista** vende as mercadorias a um retalhista por 1.300.000 euros sem IVA, mais 18% de IVA, ou seja, 234.000 euros.
Por conseguinte, fatura-lhe um total de 1 534 000 (ou seja: 1 300 000 + 234 000).
A fatura inclui IVA no valor de 234.000
Na rubrica "IVA cobrado", o grossista indica o IVA que facturou ao retalhista, ou seja, 234 000. Na sua declaração de IVA, deduz os 180 000 que lhe foram facturados pelo produtor.
Declara os 54.000 (234.000 - 180.000) em « IVA devido » ao Estado. Paga ao Estado 54.000 quando apresenta a sua declaração periódica.
- O Retalhista** vende os bens a um Consumidor, por 1.500.000 sem IVA, mais 18% de IVA (ou seja : $1.500.000 \times 18\% = 270.000$).
Por conseguinte, fatura ao consumidor: $(1\ 500\ 000 \text{ (preço sem IVA)} + 270\ 000) = 1\ 770\ 000$
Por conseguinte, o consumidor paga o IVA ao retalhista no valor de 270 000 euros para além do preço sem IVA.
Em "IVA cobrado", o retalhista indica o IVA que reclamou ao consumidor, ou seja, 270 000.
Na sua declaração de IVA, deduz os 234 000 euros que lhe foram cobrados pelo grossista.
Declara os 36 000 (ou seja, $270\ 000 - 234\ 000$) ao Estado na rubrica « IVA devido ». Paga ao Estado 36.000 quando apresenta a sua declaração periódica.
- O governo** cobrou o seguinte IVA em prestações: $180,000 + 54,000 + 36,000 = 270,000$.

IVA cobrado pelo Estado	Montante
IVA pago pelo fabricante	180,000
IVA pago pelo grossista	54,000
IVA pago pelo retalhista	36,000
Total	270,000

2.2. IVA sobre juros bancários: Caso prático

A concessão de juros sobre depósitos a prazo e outras contas bancárias. A operação que consiste na abertura, por uma pessoa singular ou colectiva, de uma conta nos livros de um banco, remunerada por juros, constitui uma atividade sujeita a IVA. Neste caso, cabe ao destinatário dos juros cumprir a obrigação de declaração e de pagamento do IVA, nos termos do direito comum. Salvo estipulação em contrário num acordo entre o depositante e o banco, os juros de depósitos a prazo ou de contas correntes são considerados como incluindo o IVA. Neste caso, cabe ao banco, enquanto pagador efetivo, suportar o IVA, que deve ser facturado e declarado pelo depositante, beneficiário dos juros, enquanto pagador legal.

Caso contrário, o beneficiário dos juros terá de reconstituir o montante dos juros para efetuar o pagamento do IVA correspondente.

Exemplo : Reivindicação do IVA sobre juros bancários (não pagos pelo banco)

(IVA a 18%, no nosso caso)

Pagamento pelo banco de 10.000.000 de juros sobre um depósito a prazo.

A transação está sujeita a retenção do imposto sobre o rendimento (IT), que é deduzido da transação pelo banco (IT a uma taxa de 10%, no nosso caso).

Em 15 de maio de 2020, o banco transfere para a conta do depositante o montante de:

$10.000.000 - (10.000.000 \times 10\%) = 9.000.000$

O depositante recebe o seu extrato bancário em 2 de julho de 2021.

Solução :

O depositante é obrigado a reconstituir o IVA (à taxa de 18%) da seguinte forma:

Montante bruto: $9.000.000 \times 10/90 = 10.000.000$

IVA (a 18%) = $10.000.000 \times 18\% = 1.800.000$

- O facto gerador é a receção do extrato bancário,
- O depositante deve mencionar esta operação na sua declaração do mês de agosto, correspondente ao mês seguinte ao do facto gerador.

2.3. Esquema de tributação das entregas e dos serviços prestados a si próprio

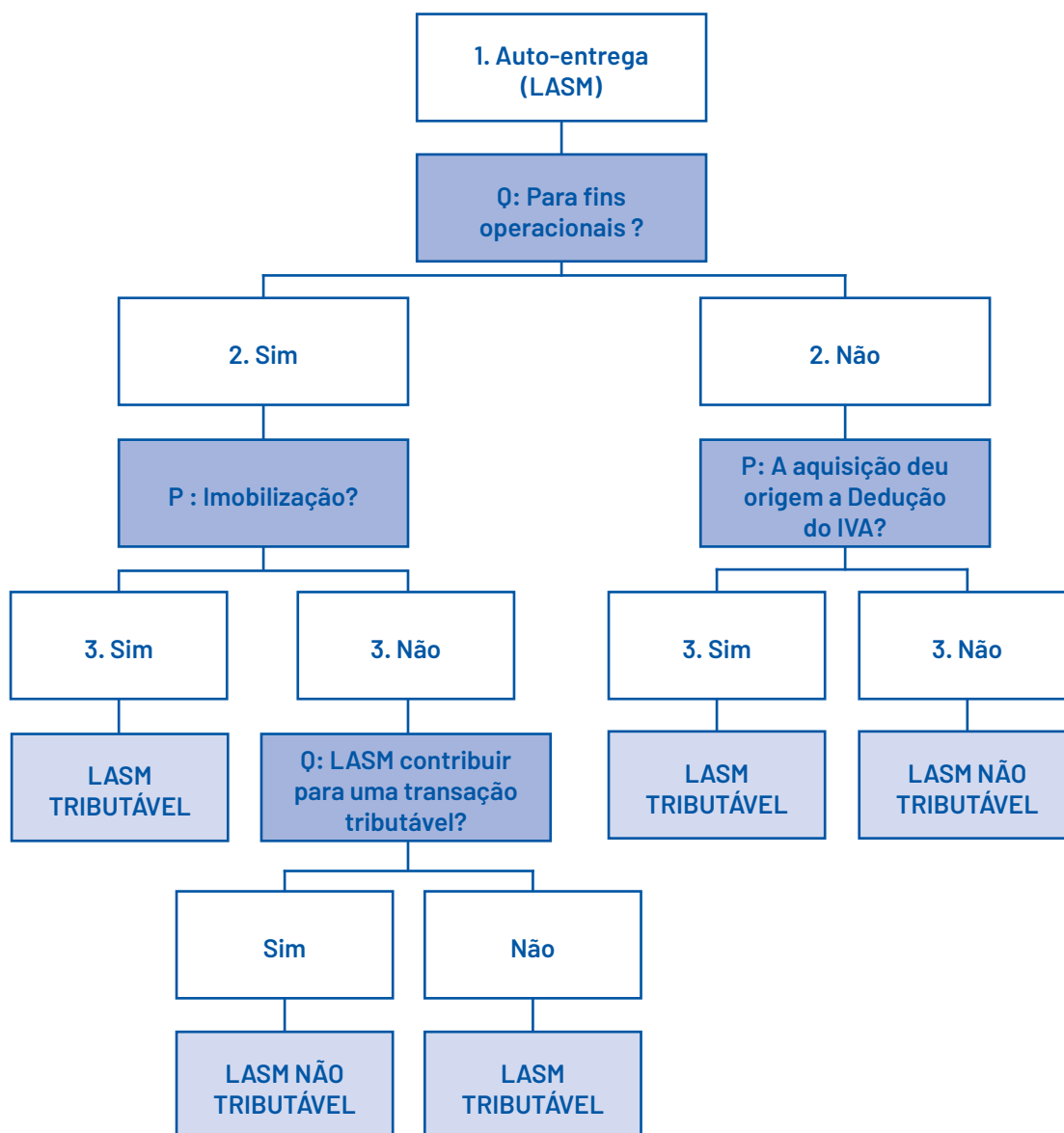
Definições - regras (cf. II.2.22.3 e II.2.22.7)

São consideradas entregas a si próprias sujeitas a IVA as seguintes:

- a entrega de bens móveis e imóveis corpóreos por pessoas singulares ou colectivas, para seu uso próprio ou da sua empresa, ou para serem cedidos gratuitamente a terceiros,
- desde que o IVA relativo aos bens entregues, ou aos seus componentes, tenha sido total ou parcialmente deduzido no momento da aquisição.

A prestação de serviços a si próprio sujeita a IVA significa:

- as prestações de serviços resultantes da utilização de um bem da empresa para outras necessidades que não as da empresa, quando esse bem, no momento da aquisição, dê lugar à dedução total ou parcial do IVA,
- serviços prestados pela empresa para fins diferentes daqueles para os quais foi criada.



2.4. Operações efectuadas por um sujeito passivo não residente no Estado-Membro: estudo de caso

Definição - regras (cf. I.1.13)

Quando não seja residente no Estado-Membro, a pessoa singular ou colectiva estrangeira que efectue uma operação sujeita a IVA no Estado-Membro deve ter um representante residente no Estado-Membro acreditado pelas autoridades fiscais, que aceite cumprir as formalidades exigidas aos sujeitos passivos e pagar o IVA em nome do sujeito passivo. O representante fiscal é solidariamente responsável com o sujeito passivo pelo valor do imposto.

Os Estados-Membros estabelecem as obrigações fiscais dos sujeitos passivos não estabelecidos no seu território, que aí efectuam operações tributáveis.

Se não tiver sido nomeado um representante, o IVA e as eventuais sanções conexas devem ser pagos pelo adquirente em nome da pessoa que não possui um estabelecimento estável no país.

Prática internacional

> Neste contexto, podem ser adoptados dois mecanismos para a liquidação do IVA:

Mecanismo de autoliquidação: o beneficiário da operação declara o imposto correspondente a título de «IVA a jusante» e de «IVA dedutível» na mesma declaração (a sua própria), desde que estejam reunidas as condições gerais de dedutibilidade do imposto (RF n° 2816).

O mecanismo do IVA por conta⁵⁵: O beneficiário declara o IVA correspondente numa declaração diferente da sua, por ordem e por conta do prestador de serviços/fornecedor residente no estrangeiro. O IVA é então pago em nome e por conta deste prestador.

O beneficiário inscreve então o IVA correspondente na sua própria declaração de imposto, na rubrica «IVA dedutível».

NB: A Comunidade deve optar por um dos dois sistemas, o primeiro dos quais está em conformidade com as melhores práticas internacionais, uma vez que garante um menor esforço administrativo e proporciona ao contribuinte um fluxo de caixa constante.

- Nomeação de um representante fiscal⁵⁶

Para ser acreditado pela administração fiscal, o representante fiscal deve oferecer garantias de solvabilidade e credibilidade. Em especial, não deve ter qualquer historial de comportamento fraudulento.

NB: A representação não pode ser presumida. Deve basear-se num ato formal que designe expressamente o representante pela pessoa que representa.

Nota : Os contribuintes residentes no estrangeiro devem indicar nas suas facturas o número de identificação fiscal do seu representante (no Estado-Membro), caso exista, ou o do seu cliente.

NB: Se o sujeito passivo não residente não tiver nomeado um representante fiscal, o cliente por conta de quem os serviços são prestados é responsável pelo pagamento do IVA e de eventuais sanções.

Se o sujeito passivo não residente não tiver nomeado um representante fiscal, o cliente por conta de quem os serviços são prestados é responsável pelo pagamento do IVA e das eventuais sanções.

Como é calculado o IVA

O montante tributável para efeitos de IVA é o montante bruto, sem impostos, dos montantes pagos. O montante bruto, excluindo o IVA, é o montante da fatura após a dedução do imposto sobre as vendas.

A matéria coletável do IVA é diferente da matéria coletável do imposto sobre o rendimento.

O IVA será aplicado ao montante bruto facturado, enquanto o imposto sobre o rendimento será aplicado ao montante bruto facturado - o desconto.

IVA	Base tributável = Montante bruto facturado
Imposto sobre o rendimento:	Base tributável = Montante bruto facturado - desconto

⁵⁵ O IVA por conta é pago, mesmo que a empresa beneficiária tenha um crédito de IVA.

⁵⁶ As jurisdições exigem frequentemente que os fornecedores estrangeiros nomeiem um representante fiscal que seja residente ou tenha um estabelecimento na jurisdição para cobrar e pagar o IVA sobre as suas entregas. Para uma empresa com um volume de negócios baixo na jurisdição fiscal, o custo de manter um representante fiscal pode ser desproporcionado em relação ao seu rendimento, particularmente nos casos em que o representante fiscal transfere os riscos de incumprimento para o fornecedor estrangeiro, exigindo-lhe uma garantia. Pode ser difícil para os fornecedores contratar um representante que aceite desempenhar este papel quando é solidariamente responsável pelas obrigações do fornecedor estrangeiro em matéria de IVA. Estas consequências indesejáveis devem ser cuidadosamente consideradas aquando da conceção de um regime de cobrança baseado na identificação.

Exemplo:

Uma empresa não residente presta um serviço num Estado-Membro. A empresa envia uma fatura relativa a uma taxa de assistência técnica de 100 000 000 francos CFA, excluindo impostos.

A empresa não nomeou um representante fiscal.

A taxa de IVA no Estado-Membro é de 18%.

O imposto sobre o rendimento das somas pagas a empresas não domiciliadas é de 25% com base no montante antes de impostos após dedução de 20%.

O imposto sobre o rendimento deve ser deduzido na fonte.

Pergunta:

Qual o montante do IVA e do imposto sobre o rendimento que deve ser deduzido para o Estado-Membro?

Soluções:

1º caso: se o prestador de serviços não residente tiver imputado IVA na sua fatura.

Natureza	Montante
Montante da fatura (montante bruto)	100.000.000
IVA (à taxa de 18%)	$(100.000.000 \times 18\%) = 18.000.000$
Montante incluindo impostos	$(100.000.000 + 18.000.000) = 118.000.000$
Imposto sobre o rendimento	
Base de cálculo do imposto sobre o rendimento	$(100.000.000 - 20\%) = 80.000.000$
Imposto sobre o rendimento (à taxa de 25%)	$(80.000.000 \times 25\%) = 20.000.000$
Montante a reter para o Estado-Membro	
IVA	18.000.000
Imposto sobre o rendimento	20.000.000

2º caso: se o prestador de serviços não residente tiver elaborado uma fatura líquida⁵⁷

NB : Muitas vezes, os contratos incluem uma cláusula que obriga o destinatário dos serviços a pagar uma remuneração líquida de todos os impostos.

Neste caso, o devedor (o beneficiário residente no Estado-Membro) assume a responsabilidade pelo imposto sobre o rendimento devido pelo prestador de serviços não residente.

O ganho indireto assim conferido ao prestador de serviços não residente deve ser adicionado ao rendimento que serve de base à dedução.

Natureza	Montante
Montante líquido facturado e pago	100.000.000
Montante líquido = Montante bruto - IT	
Bruto	$(100.000.000) \times 100 = 125.000.000$ $[100 - (80 \times 25\%)]$
IVA (à taxa de 18%)	$(125.000.000 \times 18\%) = 22.500.000$
Imposto sobre o rendimento	
Base de cálculo do imposto sobre o rendimento	$(125.000.000 - 20\%) = 100.000.000$
Imposto sobre o rendimento (à taxa de 25%)	$(100.000.000 \times 25\%) = 25.000.000$
Montante a reter para o Estado-Membro	
IVA	22.500.000
Imposto sobre o rendimento	25.000.000

⁵⁷ NB : Caso especial dos contratos negociados sem qualquer tributação no Estado-Membro

É muito frequente os contratos incluírem uma cláusula que obriga o destinatário dos serviços a pagar uma remuneração líquida de todos os impostos e taxas.

Por conseguinte, o devedor suporta a retenção na fonte. O ganho indireto assim obtido para o beneficiário deve ser acrescentado ao rendimento que serve de base à retenção.

> Obrigação da empresa residente no Estado-Membro

Consoante o sistema escolhido, o IVA será pago através de:

- Quer pelo mecanismo de autoliquidação do IVA;
- Quer pelo mecanismo do IVA por conta.

Uma boa prática a reter

1. Autorizar a emissão de facturas de acordo com as regras da autoridade do fornecedor
2. Aceitar a documentação comercial emitida para fins diferentes do IVA (por exemplo, recibos electrónicos)
3. Aceitar facturas nas línguas dos principais parceiros comerciais da administração fiscal
4. Aceitar que as obrigações de faturação sejam tão simples quanto possível, por exemplo, permitindo que o cliente imprima ele próprio a fatura.

2.5. IVA sobre bens em segunda mão: Caso prático

Definição (Ver II.22.9 - V.5.21)

Projeto de Diretiva : Art.27º - Em derrogação do disposto nos artigos anteriores, a matéria coletável pode ser constituída pela margem relativa às seguintes operações:

1. Projeto de Diretiva : Art.27º - Em exceção ao disposto nos artigos anteriores, a matéria coletável pode ser constituída pela margem relativa às seguintes operações:
2. Venda de bens em segunda mão efectuada por profissionais. Os bens em segunda mão são definidos como bens que foram utilizados e que podem ser reutilizados no seu estado atual ou após reparação.
3. Operações de intermediação efectuadas por agências de viagens e operadores turísticos.
4. Nos casos acima referidos, a matéria coletável é a diferença entre o preço de venda e o preço de custo.
5. Os sujeitos passivos que pagam o imposto sobre o valor acrescentado à margem não podem deduzir o imposto sobre o valor acrescentado a montante.
6. Os Estados-Membros notificam a Comissão da lista actualizada das operações sujeitas a IVA sobre a margem de lucro, para além das acima referidas.

Os bens em segunda mão são bens individuais tangíveis que podem ser reutilizados, tal como estão ou após reparação. Para serem considerados bens em segunda mão, os bens devem ter sido usados e poderem ser reutilizados. Os bens podem ter sido reparados, desde que tal resulte apenas numa simples restauração.

Os bens usados que tenham sido objeto de uma transformação (modificação das características essenciais do objeto inicial) ou de uma verdadeira renovação (quando o valor dos elementos utilizados para a renovação é superior ao do bem usado acrescido do custo da transação) não são considerados em segunda mão.

Venda de bens em segunda mão por um « comerciante de bens em segunda mão »

As vendas de bens em segunda mão efectuadas por um « comerciante de bens em segunda mão » estão sujeitas a IVA, independentemente da idade, natureza ou data de aquisição dos bens vendidos.

O valor tributável é a diferença entre o preço de venda e o preço de compra cobrado pelo fornecedor.

Se as partes tiverem celebrado um contrato de venda que estipule um « preço para o exterior », o comerciante de bens usados suporta os custos de transporte. Como tal, não precisam de ser incluídos na base do IVA, ou seja, no preço de compra.

Por outro lado, se o preço for estipulado como « transporte pago », as despesas de transporte ficam a cargo do fornecedor. Neste caso, fazem parte do preço de compra e devem ser incluídos no valor tributável.

***NB :** Os encargos financeiros e de comissão na compra de bens usados e os custos de acondicionamento não são adicionados ao preço de compra. Por conseguinte, não são incluídos na matéria coletável.*

A tributação na margem limita o direito do comerciante de bens usados a deduzir o IVA. Com efeito, o IVA cobrado na compra dos bens não é dedutível. O único IVA dedutível é o que incide sobre os bens que sofreram o custo da intervenção do comerciante (custos de reparação, comissões de corretagem, comissões, matérias-primas utilizadas na reparação, etc.).

O regime do IVA marginal exige um cálculo separado para cada transacção (o que exclui a compensação entre transacções lucrativas e deficitárias).

Venda de bens em segunda mão por um não profissional

Os bens usados podem ser vendidos por um utilizador após a sua utilização.

Se o utilizador for um particular ou uma pessoa isenta de IVA (por exemplo, um médico), a venda de bens usados que lhe pertencem é efectuada sem IVA, independentemente do estatuto do adquirente (comerciante, sujeito passivo ou não, outro particular).

Venda de bens usados por uma empresa sujeita ao imposto, mas que não satisfaz a qualificação de «comerciante de bens em segunda mão ».

O que é importante recordar?

Os retalhistas sujeitos passivos podem, se o desejarem, aplicar um outro sistema, que consiste em calcular mensalmente a matéria coletável com base na diferença entre o total das compras e o total das vendas de bens em segunda mão durante o mês em questão.

Este sistema exige os seguintes esclarecimentos :

- o valor de compra dos objectos exportados ou isentos deve ser deduzido das compras dedutíveis;
 - quando as compras de um mês excedem as vendas, o excedente é adicionado às compras do mês seguinte;
 - será necessário efetuar um ajustamento anual para ter em conta as variações registadas no valor das existências no início e no final de cada ano.
- (i) Se o valor das existências tiver diminuído, a diferença que representa o valor das mercadorias vendidas durante o ano é adicionada às compras do ano seguinte e deduzida do número de vendas tributáveis na margem;
- (ii) Se este valor tiver aumentado, a diferença é deduzida do número de compras do ano seguinte utilizado para calcular a margem.

NB: Se o bem vendido por uma empresa tributável for um ativo imobilizado e o IVA tiver sido deduzido no momento da aquisição, e se for vendido a outro utilizador antes do final do quinto (5º) ano seguinte ao ano de aquisição, a empresa vendedora é obrigada a ajustar o IVA inicialmente deduzido.

Este ajustamento consiste no reembolso de uma fração do imposto deduzido à razão de um quinto (1/5) por ano ou fração de ano desde a aquisição do bem.

Exemplo:

Em 15 de junho de 2017, foi adquirida uma nova máquina a outra empresa.

Preço de compra: 200.000.000 com uma taxa de IVA de 18%.

A empresa decide vender a máquina em 2019 a outra empresa tributável.

Solução:

- IVA inicialmente deduzido na compra: $200,000,000 \times 18\% = 36,000,000$
- Número de anos de utilização: três anos (2017 - 2018 e 2019)
- Número de anos (1/5) restantes: 2
- IVA a reembolsar: $36,000,000 \times 2/5 = 14,400,000$

O comprador da máquina é também uma empresa sujeita a IVA sobre todas as suas vendas.

Poderá, por conseguinte, deduzir o montante de 14 400 000 euros, que lhe será transferido pelo vendedor através de um certificado de reembolso, indicando o montante do imposto dedut

2.6. Sujeito passivo parcial do IVA: caso prático

Definição - modalidades (cf. V.III.4)

No final do ano, o sujeito passivo parcial determina o pro rata definitivo com base no relatório acima referido.

Em seguida, deve ajustar todas as deduções efectuadas, aplicando o pro rata definitivo a todas as operações em causa durante o exercício N.

As declarações de correção serão feitas em conformidade.

Em função do novo pro rata, terá de se adaptar:

- pagando o IVA adicional, se a taxa pro rata definitiva for inferior à taxa pro rata provisória;
- através de uma dedução suplementar, se a taxa pro rata definitiva tiver aumentado em relação à taxa pro rata provisória.

Exercício :

O volume de negócios da empresa « Ecowas » para o ano fiscal de 2019 é o seguinte:

	Sem impostos	IVA	imposto in-cluído
Vendas sujeitas a IVA	100.000.000	18.000.000	118.000.000
Vendas isentas de IVA com direito a dedução	80.000.000	0	80.000.000
Vendas isentas de IVA sem direito a dedução	50.000.000	0	50.000.000
Vendas fora do âmbito do IVA	70.000.000	0	70.000.000

Pergunta:

- 1) Calcular o Pro rata do ano de 2019.
- 2) Devemos proceder ao ajustamento em 2019, sabendo que a taxa pro rata inicial em 2018 foi de 68%?

Recordar: Pro rata = [(Montante total anual do volume de negócios (excluindo IVA) relativo às operações elegíveis para dedução) / (Montante total anual do volume de negócios (excluindo IVA))] x 100

Solução:**1) O cálculo pro rata****Numerador:**

Vendas sujeitas a IVA	100.000.000
Vendas isentas de IVA com manutenção do direito à dedução	80.000.000
TOTAL	180.000.000

Denominador:

Vendas sujeitas a IVA	100.000.000
Vendas isentas de IVA com manutenção do direito à dedução	80.000.000
Vendas isentas de IVA sem manutenção do direito à dedução	50.000.000
Vendas fora do âmbito do IVA	70.000.000
TOTAL	300.000.000

Assim, pro rata do ano 2019 = $180.000.000 / 300.000.000 \times 100 = 60\%$

2) Cálculo da variação pro rata:

A variação pro rata = $60\% - 68\% = - 8\%$

Sendo a variação de - 8%, será, por conseguinte, necessário ajustar o IVA através do pagamento de um suplemento para corrigir o IVA deduzido em excesso.

Exemplo: Empresa recém-submetida

A empresa será criada em 05 de janeiro de 2020.

Com base nas suas previsões de exploração, tem uma percentagem de dedução provisória de 80%.

Esta percentagem de 80% aplicar-se-á a todos os activos adquiridos ou criados pela empresa entre 05 de janeiro de 2020 e 31 de dezembro de 2020.

No início de 2021, a empresa deve determinar a percentagem efectiva com base nas transacções efectuadas durante o período.

Se a percentagem efectiva for de 70%, a empresa deve proceder a um ajustamento, reembolsando o IVA recuperado em excesso.

Se a percentagem efectiva for de 90%, a empresa deve proceder a um ajustamento que consiste numa dedução suplementar.

NB: As empresas que passam a estar sujeitas ao IVA, quer por obrigação quer por opção, têm direito a um crédito inicial de imposto dedutível no momento em que se tornam tributáveis.

O crédito inicial é composto por dois elementos :

- existências: o novo sujeito passivo pode deduzir o IVA cobrado sobre as mercadorias, matérias-primas, embalagens e produtos susceptíveis de serem deduzidos que tenha em armazém na data em que se torna devedor, e,
- novos activos fixos: o novo sujeito passivo pode deduzir o IVA cobrado sobre novos activos amortizáveis que ainda não tenham começado a ser utilizados na data da obrigação.

2.7. Ajustamento do IVA na sequência da alienação de um ativo fixo no prazo de 5 anos: estudo de caso

Definição - regras (cf. IX.9.22)

Exemplo:

No ano N, uma empresa comprou uma máquina de elevação para utilizar na sua atividade e deduziu 50 000 000 de IVA.

Em N+3, a máquina de guindaste é revendida.

A venda não está sujeita a IVA.

O montante do ajustamento é de $50.000.000 \times 2/5 = 20.000.000$ e este montante deve ser reembolsado ao Tesouro.

Princípio:

Se o sujeito passivo tiver deduzido o IVA na aquisição do ativo imobilizado.

Revende o bem sem sujeitar a venda ao IVA.

Neste caso, deve reembolsar uma parte do IVA deduzido à matéria coletável, em tantos quintos quantos os anos em que deixou de utilizar o bem.

Exemplo 1:

Uma ferramenta de ativo fixo para uso profissional foi adquirida em abril de 2018. Foi vendida em novembro de 2020.

O IVA deduzido é questionado.

PS : IVA inicialmente deduzido: cuidado com o estorno !

Um equipamento ou ferramenta fixa desapareceu no prazo de 5 anos após a sua aquisição.

Para evitar ter de reembolsar uma fração do IVA deduzido sobre este equipamento ou ferramenta, a empresa deve poder justificar este desaparecimento, desmantelando-o, incendiando-o, apresentando uma queixa por roubo, etc... Neste caso, a anulação do ativo fixo, que não está necessariamente sujeito a IVA, é dispensada...

Caso contrário, o IVA será reembolsado, mas não perdido.

O IVA reembolsado não será perdido se a venda for efectuada a uma empresa sujeita a IVA.

Para o sujeito passivo, a regularização do IVA significa o reembolso ao Tesouro de uma parte do IVA inicialmente deduzido.

Exemplo 2 :

Considere um ativo adquirido em agosto de 2019, que no momento da aquisição deu origem a uma dedução de IVA de 18.000.000 euros.

- *Se este bem for vendido em 30 de outubro, maio de 2020 após a sua aquisição, o sujeito passivo deve reembolsar o IVA calculado da seguinte forma:*
 - *IVA deduzido em 2018: 18.000.000.*
 - *Período de conservação do bem: 3 anos (2018-2019-2020)*
 - *Período remanescente: 2 anos (5 anos - 3 anos)*
 - *Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a reembolsar: $18.000.000 \times 2/5 = 87.200.000$*
- *se este imóvel for vendido em julho de 2022 (ou mais tarde):*
 - *Não há reembolso. O período de ajustamento de 5 anos expirou.*

Se revender o imóvel a uma empresa sujeita a IVA, pode transferir o direito à dedução do imposto repetido para o comprador, desde que a venda não esteja sujeita a IVA.

Procedimentos formais :

Para efeitos formais, o cedente ou o vendedor emite um certificado ao beneficiário. Neste caso, o certificado desempenha um papel semelhante ao de uma fatura, indicando o montante do imposto que o beneficiário tem direito a deduzir.

O certificado deve incluir:

- identificação (nome ou denominação social, endereço) do cedente (ou contribuinte),
- identificação (nome ou razão social, endereço) do comprador (ou cessionário),
- uma breve descrição dos activos e, se aplicável, o seu número de identificação,
- a data de aquisição dos activos pelo cedente ou adquirente,
- a data da transferência ou da contribuição,
- O montante do IVA pago.

Outro caso semelhante...

Se o ativo imobilizado adquirido não era passível de dedução do IVA para o sujeito passivo vendedor, porque este não utilizava o bem para uma atividade sujeita a IVA, o direito à dedução pode igualmente ser transferido para o adquirente durante o período remanescente do período de ajustamento de 5 anos.

Note-se que o novo direito à dedução gera um novo período de ajustamento de 5 anos para o adquirente.

Exemplo 3:

O Vendedor adquiriu o imóvel em abril de 2018 por 50.000.000 sem IVA. Este imóvel destina-se a uma atividade de arrendamento simples para uso residencial, portanto utilizado para uma atividade isenta de IVA.

Por conseguinte, o vendedor não pôde deduzir o IVA de 9.000.000 no momento da aquisição (a taxa em vigor na altura era de 18%).

A revenda em 2020, a um comprador profissional sujeito passivo, não está sujeita a IVA.

Se, no entanto, o Comprador pretender utilizar os bens para uma atividade sujeita a IVA.

O vendedor deve fornecer ao comprador o certificado acima mencionado. Este permitirá ao profissional deduzir o IVA então « repercutido ».

O comprador poderá então deduzir o IVA⁵⁸ $60\ 9.000.000 \times 2/5 = 3.600.000$. Este montante entra então num novo período de 5 anos de propriedade dos bens ».

⁵⁸ IVA suportado pelo Vendedor sobre o imóvel (na aquisição): 9,000,000
Período de conservação: 2 dos 5 anos

3. APRESENTAÇÃO DE ALGUMAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS MODERNAS EM MATÉRIA DE IVA

NB : As práticas internacionais modernas em matéria de IVA são apresentadas a seguir como exemplos de boas práticas com as quais a CEDEAO poderia aprender para modernizar o sistema comunitário de IVA.

No entanto, a aplicação do sistema nos Estados-Membros pressupõe uma revisão da diretiva comunitária relativa ao IVA.

3.1. Transacções digitais e transacções transfronteiriças

Os desenvolvimentos que se seguem são extractos de um documento publicado pelo ATAF:

« Economia digital e transacções transfronteiriças: Política do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e considerações administrativas para os países africanos »

2020 www.ataf.org

O avanço da tecnologia e o advento da Internet deram origem a modelos de negócio que permitem às entidades desenvolver actividades em muitas áreas sem terem qualquer ligação física a essas áreas.

As entidades fornecem bens e serviços, incluindo bens incorpóreos, a vários países e recebem pagamentos sem terem uma presença física nesses países. As empresas também podem agora oferecer bens e serviços sem possuir qualquer inventário ou activos tangíveis de custo intensivo, por exemplo, plataformas em linha. Alguns dos exemplos mais conhecidos destas entidades são a Amazon, o Facebook, a Google, a Alibaba, a Jumia, a Konga, etc. As transacções destas entidades são normalmente designadas por comércio eletrónico e a totalidade do « comércio eletrónico » e a indústria periférica são designadas por « economia digital ».

Embora o comércio eletrónico represente uma oportunidade económica para o continente, também apresenta desafios para as administrações fiscais.

Embora o comércio eletrónico represente uma oportunidade económica para o continente, também apresenta desafios para as administrações fiscais. As implicações do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) devem ser cuidadosamente avaliadas, tendo em conta que a possibilidade de não possuir inventário/activos ou de não ter umnexo físico resulta numa baixa ou nenhuma visibilidade das transacções de comércio eletrónico por parte das Administrações Fiscais. Assim, o IVA, sendo um imposto sobre o consumo cobrado sobre o fornecimento de bens e serviços, será altamente afetado pela dinâmica do comércio eletrónico.

A aplicação da territorialidade do IVA depende do local onde a transacção foi efectuada.

O lugar de entrega é essencial para decidir a autoridade em que o IVA deve ser cobrado nas transacções transfronteiriças. É aceite que o princípio do destino deve constituir a base para decidir o lugar de entrega. De acordo com o princípio do destino, o lugar de entrega é o lugar onde se encontra o destinatário ou o consumidor da entrega.

Na prática, a aplicação do princípio do destino para a entrega de bens incorpóreos é problemática, uma vez que o local de entrega pode ser diferente do local de consumo. Além disso, é difícil para os fornecedores identificar o estatuto fiscal do destinatário ou o local de utilização para determinar a autoridade fiscal competente.

As entidades nacionais são obrigadas a registar-se para efeitos de IVA, exceto quando se aplicam regras de limiar. O desafio surge para as entidades estrangeiras que efectuam entregas normalmente sujeitas a IVA num país sem aí terem qualquer forma de presença ou ligação.

A maioria das leis do IVA não exige que essas entidades se registem como contribuintes. Este facto pode dever-se às dificuldades de impor o cumprimento da legislação a uma entidade que se encontra fora da área de jurisdição das autoridades fiscais.

Recomendações

- *Entregas nacionais (domésticas)*

Os mecanismos de cobrança do IVA aplicáveis às entregas nacionais devem ser aplicáveis aos operadores locais, a menos que a administração fiscal considere necessário dispor de um mecanismo específico para o sector.

- *B2B (transacções entre empresas)*

O mecanismo de autoliquidação é a abordagem preferida para a cobrança do IVA nas transacções transfronteiriças entre empresas. Obriga o comprador a contabilizar o IVA sobre as entregas recebidas de entidades estrangeiras. Esta obrigação de contabilizar o IVA dá às autoridades fiscais visibilidade e aplicabilidade, uma vez que podem aceder aos registos da entidade (comprador) que opera na sua autoridade.

O mecanismo de autoliquidação deve também ser aplicável às entregas transfronteiriças a ministérios, departamentos e agências governamentais, bem como às recargas de serviços partilhados numa empresa multinacional.

- *B2C (transacções entre uma empresa e um consumidor)*

Devido às dificuldades envolvidas no controlo e na aplicação do mecanismo de autoliquidação, se este fosse aplicado à vasta população de consumidores, é preferível que o fornecedor estrangeiro cobre e reporte o IVA nas entregas transfronteiriças de bens intangíveis. A este respeito, as entidades estrangeiras que efectuem entregas no distrito serão obrigadas a registar-se num regime simplificado de registo, apresentação e pagamento do IVA. Devem também ser disponibilizados canais de pagamento convenientes.

- *Os canais de pagamento digital devem ser disponibilizados aos contribuintes.*

As autoridades fiscais podem colaborar com as plataformas de pagamento digital e os emissores de cartões existentes para permitir que os fornecedores estrangeiros efectuem pagamentos através dos seus sistemas digitais. A colaboração com as plataformas existentes facilitará o cumprimento da legislação, sobretudo porque a maioria dos operadores da economia digital utiliza as plataformas de pagamento existentes. Tal reduzirá a necessidade de grandes alterações nos processos empresariais.

As autoridades fiscais devem colaborar com a(s) agência(s) reguladora(s) relevante(s) para eliminar quaisquer obstáculos aos pagamentos em moeda estrangeira que possam existir. Com efeito, os fornecedores estrangeiros devem poder efectuar pagamentos na moeda da(s) transacção(ões).

- *Reembolsos (reembolsos de impostos) :*

Não é aconselhável alargar a isenção fiscal aos fornecedores estrangeiros ao abrigo do regime de registo e apresentação simplificados.

3.2. União Europeia : IVA e comércio eletrónico

3.2.1. IVA sobre serviços electrónicos na UE a partir de 1 de maio de 2020

A partir de 1 de janeiro de 2019, os serviços prestados por via eletrónica são tributáveis à taxa de IVA em vigor no Estado-Membro em que o consumidor é residente. Esta alteração das regras do IVA para os serviços desmaterializados foi introduzida em 1 de janeiro de 2015.

O prestador de serviços terá de declarar e pagar o IVA em cada Estado-Membro.

Em suma, se vender software desmaterializado, terá de cobrar IVA à taxa do país de origem do consumidor: se o consumidor for inglês, terá de aplicar o IVA inglês, o IVA alemão, etc.

Para simplificar as declarações e os pagamentos do IVA em cada país membro, foi criado um mini-balcão único. Este balcão único permite às empresas que prestam serviços desmaterializados a consumidores estabelecidos noutros Estados-Membros declarar e pagar o IVA devido por esses serviços.

O registo no mini-balcão único é efectuado no espaço profissional do portal fiscal www.impots.gouv.fr.

Elementos a fornecer aquando do registo :

- Número de identificação individual para efeitos de IVA ;
- Nome da empresa ;
- Endereço ;
- Endereço do sítio Web ;
- Nome de contacto ;
- Telefone de contacto ;
- Informações bancárias ;
- Natureza dos serviços prestados.

Lista dos serviços em causa :

O mini-balcão único diz respeito ao IVA sobre a prestação de serviços desmaterializados a pessoas que não são sujeitos passivos.

Lista dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e dos serviços electrónicos abrangidos.

O princípio da tributação no local de consumo aplica-se exclusivamente aos serviços prestados por via electrónica (1), aos serviços de telecomunicações (2) e aos serviços de radiodifusão e televisão (3).

NB : Esta disposição não se aplica às vendas em linha de bens físicos, como CD/DVD, livros em formato papel, jogos de vídeo em suporte físico ou qualquer outro artigo não entregue eletronicamente.

1. Serviços electrónicos :

Serviços prestados através da Internet ou de uma rede electrónica, que tornam o serviço automatizado, com uma intervenção humana mínima e impossível de prestar sem tecnologias da informação.

Estes serviços incluem :

1.1. Fornecimento e alojamento de sítios informáticos, manutenção à distância de programas e equipamentos :

- a) fornecimento e alojamento de sítios Web ;
- b) manutenção automatizada de programas, à distância e em linha;
- c) administração remota de sistemas ;
- d) armazenamento de dados em linha que permite o armazenamento e a recuperação de dados específicos por via electrónica ;
- e) fornecimento online de espaço em disco a pedido.

1.2. Fornecimento de software e respectiva actualização :

- a) software utilizado em linha ou descarregado (incluindo programas de aquisição/contabilidade), software antivírus) e respectivas actualizações ;
- b) software utilizado para impedir o aparecimento de faixas publicitárias, também conhecido como filtros anti-banner ;
- c) controladores para descarregar, tais como software para interligar um computador e periféricos (tais como impressoras) ;
- d) instalação automatizada em linha de filtros em sítios Web ;
- e) Instalação automatizada online de firewalls.

1.3. Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados :

- a) c visualização ou descarregamento de elementos utilizados para personalizar o « ambiente de trabalho » do computador;
- b) ver ou descarregar fotografias, imagens ou protectores de ecrã;
- c) conteúdos digitalizados de livros e outras publicações electrónicas;
- d) assinaturas de jornais e revistas em linha;
- e) blogues e estatísticas de tráfego de sítios Web;
- f) notícias em linha, informações sobre o trânsito e boletins meteorológicos;
- g) informações em linha geradas automaticamente por software, com base em dados introduzidos pelo cliente, tais como dados jurídicos ou financeiros (por exemplo, preços da bolsa em tempo real);
- h) fornecimento de espaço publicitário (por exemplo, faixas num sítio Web ou numa página Web);
- i) utilização dos motores de busca e dos directórios da Internet.

1.4. Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar ou a dinheiro, e espectáculos ou manifestações de carácter político, cultural, artístico, desportivo, científico ou recreativo:

- a) ver ou descarregar música em computadores e telemóveis;
- b) ver ou descarregar canções, excertos, toques de telemóvel ou outros sons;
- c) ver ou descarregar filmes;
- d) descarregar jogos de computadores e telemóveis;
- e) acesso a jogos automatizados em linha que dependem da Internet ou de redes electrónicas semelhantes e em que os jogadores individuais estão geograficamente distantes uns dos outros ;
- f) Receção de emissões de rádio ou televisão através de uma rede de radiodifusão sonora ou televisiva, da Internet ou de uma rede eletrónica semelhante, para ouvir ou ver programas à hora escolhida pelo utilizador e a pedido deste, com base na lista de programas seleccionados pelo fornecedor de serviços de comunicação social, tais como canais de televisão ou de vídeo a pedido;
- g) receção de emissões de rádio ou televisão através da Internet ou de uma rede eletrónica semelhante (IP), a menos que sejam difundidas em simultâneo com a sua transmissão ou retransmissão numa rede de radiodifusão sonora ou televisiva;
- h) o fornecimento de conteúdos áudio e audiovisuais através de redes de comunicação que não sejam fornecidas por um fornecedor de serviços de comunicação social e sob a sua responsabilidade editorial;
- i) o fornecimento subsequente da produção áudio e audiovisual de um fornecedor de serviços de comunicação, difundida através de redes de comunicação por uma pessoa que não o fornecedor de serviços de comunicação.

1.5. Prestação de serviços de ensino à distância.

- a) aprendizagem automatizada à distância que se baseia na Internet ou numa rede eletrónica semelhante para a sua transação e requer pouca ou nenhuma intervenção humana para a sua oferta, incluindo salas de aula virtuais, exceto quando a Internet ou uma rede eletrónica semelhante é utilizada apenas como meio de comunicação entre o professor e o aluno;
- b) cadernos de exercícios preenchidos em linha pelos alunos com classificação automática sem intervenção humana.

1.6. Outros serviços :

- a) o fornecimento de produtos digitais em geral (software e respectivas modificações ou actualizações);
- b) serviços que asseguram ou apoiam a presença de empresas ou pessoas numa rede eletrónica, como um sítio ou uma página da Internet;
- c) serviços gerados automaticamente por computador na Internet ou numa rede eletrónica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo cliente;
- d) concessão, a título oneroso, do direito de colocar bens ou serviços à venda num sítio Web que funciona como um mercado em linha, em que os potenciais compradores fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são notificadas da conclusão de uma venda por um correio eletrónico gerado por computador (leilões em linha);
- e) Pacotes de serviços Internet (ISP) em que o aspeto das telecomunicações é acessório e secundário (ou seja, pacotes que vão além do simples acesso à Internet e incluem outros elementos, como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias, meteorologia ou informações turísticas; áreas de jogos ; alojamento de sítios; acesso a debates em linha).

2. Serviços de telecomunicações:

Serviços de transmissão, emissão e receção de sinais, escritos, imagens e sons ou de informações de qualquer natureza, por fios, rádio, meios ópticos ou outros meios electromagnéticos, incluindo a cessão e a concessão de um direito de utilização de meios para a referida transmissão, emissão ou receção.

Estão, por exemplo, cobertos:

- a) serviços de telefonia fixa e móvel para a transmissão e comutação de voz, dados e imagens, incluindo serviços de telefonia com uma componente de imagem (serviços de videotelefonia);
- b) serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre protocolo Internet (VoIP) (videotelefonia);
- c) correio de voz, chamada em espera, transferência de chamadas, identificação do autor da chamada, chamada de três vias e outros serviços de gestão de chamadas;
- d) serviços de chamada de pessoas;
- e) serviços de texto áudio;
- f) serviços de fax, telégrafo e telex;
- g) fornecimento de acesso à Internet;
- h) ligações privadas que fornecem ligações de telecomunicações para uso exclusivo do titular da licença.

3. Serviços de rádio e televisão:

Serviços que consistem no fornecimento de conteúdos áudio e audiovisuais, como programas de rádio ou de televisão, sob a responsabilidade editorial de um fornecedor de serviços de comunicação social, com base numa grelha de programação, através de redes de comunicação, que são fornecidos ao público para visualização ou audição simultâneas.

Estes incluem:

- a) difusão de programas de rádio ou televisão transmitidos ou retransmitidos através de uma rede de rádio ou televisão;
- b) programas de rádio ou de televisão difundidos através da Internet ou de uma rede eletrónica similar (IP), se forem retransmitidos em simultâneo com a sua transmissão ou retransmissão numa rede de rádio ou de televisão (retransmissões em direto na Internet).

3.22. Reforma do IVA sobre o comércio eletrónico : entrou em vigor em 1 de julho de 2021

A reforma baseia-se, de facto, na extensão do serviço de balcão único do IVA.

Vendas à distância

A Lei das Finanças para 2020 (em França) incorporou a Diretiva da UE 2017/2455, de 5 de dezembro de 2017, que reforma o IVA sobre o comércio eletrónico. A pedido de vários Estados-Membros, a data de entrada em vigor da diretiva foi adiada de 1 de janeiro de 2021 para 1 de julho de 2021. A Lei das Finanças para 2021 promulgou este adiamento.

Até 30 de junho, as vendas de bens efectuadas por um profissional estabelecido na União Europeia a um particular estabelecido noutro Estado-Membro (relações B a C) estão sujeitas a IVA à taxa do país de atividade do vendedor. Por outro lado, se for ultrapassado um limiar de vendas para o país, cujo montante é fixado em 100.000 euros ou 35.000 euros por ano, as operações estão sujeitas a IVA no país de destino, devendo o vendedor registar-se para efeitos de IVA nesse Estado-Membro.

A diretiva de 5 de dezembro de 2017 substitui estes limiares por um único limite máximo de vendas de 10 000 euros.

Para evitar que as empresas tenham de declarar o IVA em vários países, se este limiar for ultrapassado, o IVA a pagar em cada Estado pelo operador pode ser declarado num balcão único, como já acontece com os serviços eletrónicos desde 2015 (declaração na plataforma MOSS para mini-balcão único).

Interfaces electrónicas: novo contribuinte

Para reduzir o risco de fraude, a diretiva de 5 de dezembro de 2017 estabelece a regra segundo a qual, em certos casos, as interfaces electrónicas serão sujeitas a IVA. Estas são as situações para as quais elas facilitam :

- vendas à distância de bens importados de valor inferior a 150 euros (transacções agora sujeitas a IVA);
- entregas nacionais ou vendas à distância intracomunitárias de bens efectuadas por seu intermédio por um vendedor não estabelecido na União Europeia.

O IVA sobre estas transacções pode também ser transferido para cada Estado de consumo através de um balcão único (IOSS para Import One-Stop-Shop).

Balcão único

Desde 22 de abril de 2021, é possível às empresas registarem-se no balcão único do IVA « OSS-IOSS » (One-Stop-Shop - Import One-Stop-Shop).

As empresas que optam por este sistema deixam de ser obrigadas a registar-se junto das autoridades fiscais de cada Estado-Membro para declarar e pagar o IVA devido. O IVA pode agora ser pago a um único Estado-Membro através deste balcão único.

O MOSS (mini-balcão único) utilizado para declarar o IVA sobre as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos continuará a existir até 30 de junho de 2021. O último período de declaração decorrerá de 1 a 20 de julho de 2021. O registo das empresas na janela « MOSS » será automaticamente renovado para a janela OSS-IOSS.

Fonte : <https://www.impots.gouv.fr/portail/actualite/un-nouveau-guichet-unique-de-tva-pour-les-transactions-de-commerce-electronique-partir-du>

3.3. Quitação em linha como meio de cobrança e alargamento da base tributária

Os apuramentos em linha oferecem vantagens tanto para os contribuintes como para as administrações fiscais.

Contribuintes de ganhos :

- 1) A emissão de recibos de impostos em linha poupa aos utilizadores uma grande carga administrativa e permite que os contribuintes activos (qualificados como tal pelas autoridades fiscais) obtenham recibos de impostos em linha a partir de qualquer local, sem terem de se deslocar pessoalmente às autoridades fiscais;
- 2) não permite o contacto físico entre as autoridades fiscais e os utilizadores. Estes contactos podem, por vezes, conduzir à corrupção.

Ganhos para a administração fiscal :

- Medida de alargamento da base tributável;
- Medida de cobrança coerciva de impostos e direitos devidos;
- Melhora o clima empresarial geral (atribuição em linha do documento).

Principais directrizes do procedimento de quitação em linha

- A quitação fiscal é obrigatória para todas as transacções entre o contribuinte e as autoridades financeiras (B2A) (alfândegas e Tesouro) e certas empresas visadas.
O sistema de quitação de impostos em linha exige que os contribuintes sejam incluídos num ficheiro ativo produzido pelas autoridades fiscais.

As condições cumulativas necessárias para o obter são as seguintes:

- ser registado;
- estar em dia com as obrigações de comunicação;
- estar em dia com as obrigações de pagamento;
- Os contribuintes que preencham estas condições devem poder imprimir diretamente o seu documento de quitação fiscal, introduzindo o seu número de identificação fiscal no portal da administração fiscal;
- O ficheiro de contribuintes activos deve ser gerido de forma dinâmica, de modo a permitir que as empresas que tenham regularizado a sua situação se juntem ao ficheiro logo que o seu ficheiro tenha sido regularizado;
- O ficheiro dos activos deve ser partilhado pelas alfândegas, pelo Tesouro e pelas grandes empresas;
- Deverão ser criados alertas automáticos no ficheiro partilhado com outras administrações para visar as empresas cuja quitação tenha sido rejeitada, de modo a que todas as consequências (congelamento das importações, exclusão dos contratos públicos, etc.) possam ser retiradas.

O dispositivo prevê a disponibilização de um ficheiro de bens no portal aberto pela Direção Geral dos Impostos. O contribuinte pode imprimi-lo diretamente, sem grande dificuldade, se constar da lista de bens.

3.4. Procedimento contabilístico do IVA (pagamento diferido do IVA)

O princípio do IVA contabilístico consiste em diferir o pagamento do IVA devido na importação até à apresentação da declaração de IVA às autoridades fiscais. O objetivo é compensar o IVA bruto ("Direção Geral dos Impostos") com o IVA dedutível ("Direção das Alfândegas"). Deste modo, (1) a empresa deixa de adiantar o IVA às autoridades aduaneiras, (2) as autoridades fiscais deixam de ter de reembolsar a parte do IVA bruto que se tornou dedutível e não exigível e (3) a empresa paga o IVA líquido se as deduções forem inferiores ao IVA bruto.

O procedimento consiste em (1) para as alfândegas: registar o montante do IVA devido sobre as importações (registo contabilístico sem pagamento); (2) para a empresa: (i) declarar o montante do IVA sobre as importações na declaração mensal de IVA apresentada à Direção-Geral dos Impostos, (ii) deduzir a parte deste IVA que pode ser deduzida; e (iii) pagar o montante do IVA líquido, e (3) para a Direção-Geral dos Impostos: enviar a cópia da declaração de IVA às alfândegas para que estas procedam ao desalfandegamento dos seus registos (ver diagrama abaixo).

A declaração mensal de IVA seria adaptada para isolar o IVA bruto e o IVA dedutível sobre as importações. Este sistema deveria ser utilizado para as empresas "cidadãs", que importam grandes equipamentos industriais, mas que exercem actividades de exportação (sujeitas à taxa zero) e que satisfazem as condições fixadas por um regulamento ou por uma diretiva (estar em situação regular perante a administração fiscal).

Para que o procedimento decorra sem problemas e com segurança, é essencial que as autoridades aduaneiras recebam atempadamente informações sobre as declarações apresentadas às autoridades fiscais.



Observações sobre o âmbito de aplicação do IVA contabilístico. Trata-se do IVA sobre os produtos petrolíferos, que estão excluídos do regime. A razão desta exclusão é que, uma vez que apenas o IVA sobre os produtos petrolíferos utilizados nas actividades mineiras é totalmente dedutível, é necessário verificar se estes bens estão a ser utilizados corretamente (controlo do destino).

Recorde-se que a administração fiscal tem os mesmos poderes que as alfândegas para efetuar controlos no destino, a fim de garantir que as mercadorias são utilizadas em conformidade com a lei. A este respeito, são efectuados controlos regulares, nomeadamente dos produtos que beneficiam de isenções no âmbito de contratos públicos. Além disso, nada impede que as duas administrações efectuem controlos conjuntos.

