

LAURA FILIPA GONÇALVES BARRIGA

O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA:
LIMITAÇÕES, RESTRIÇÕES, EXCLUSÕES E OUTRAS COMPLICAÇÕES

LAURA FILIPA GONÇALVES BARRIGA

O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA:
LIMITAÇÕES, RESTRIÇÕES, EXCLUSÕES E OUTRAS COMPLICAÇÕES

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação:

Professora Doutora Filomena Alves
Professor Especialista Francisco Dias



2024

O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA:
LIMITAÇÕES, RESTRIÇÕES, EXCLUSÕES E OUTRAS COMPLICAÇÕES

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Laura Filipa Gonçalves Barriga

Copyright © Laura Filipa Gonçalves Barriga

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Agradecimentos

Agradeço, em especial, aos meus orientadores de dissertação, Professora Doutora Filomena Alves e Professor Especialista Francisco Dias, pela sua orientação, disponibilidade e ajuda.

À minha família, pela paciência e pelo apoio incondicional ao longo do meu percurso académico.

Aos meus amigos, pelo apoio, incentivo e motivação.

Resumo

O sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), regulamentado por Diretivas da União Europeia, assenta em dois princípios fundamentais: a harmonização do sistema fiscal entre os Estados-Membros e a neutralidade do imposto. Especificamente, o direito à dedução do IVA está sujeito a várias restrições, limitações e exclusões, o que pode afetar a neutralidade do imposto. A presença de uma cláusula de *standstill* nesta matéria, permite a existência de divergências entre as legislações dos diferentes Estados-Membros, o que poderá comprometer a harmonização do sistema. Torna-se assim pertinente aferir se existe, de facto, harmonização do sistema do IVA ou se cada Estado-Membro adota abordagens legislativas distintas.

Neste trabalho foram analisadas as normas nacionais e comunitárias relativas ao direito à dedução do IVA, com foco nas suas limitações e exclusões, tendo-se procedido, igualmente, ao estudo comparado entre os regimes vigentes em Portugal e na Alemanha. Procurou-se, desta forma, perceber o impacto das eventuais divergências na neutralidade do imposto e verificar se existe harmonia entre os dois Estados-Membros da União Europeia.

A abordagem da temática foi realizada essencialmente através do enquadramento normativo em sede de IVA, conjugado com a jurisprudência dos tribunais nacionais e europeus, tendo-se concluído que, embora sejam baseadas nas diretrizes europeias, as legislações portuguesa e alemã apresentam algumas divergências, o que compromete a neutralidade do imposto em determinados aspetos e indica que a harmonização do sistema de IVA europeu não é plena.

Palavras-chave: IVA, Direito à dedução, Neutralidade fiscal, Harmonização Fiscal

Abstract

The common system of Value Added Tax (VAT), regulated by European Union Directives, is based on two fundamental principles: the harmonisation of the tax system between member states and the neutrality of the tax. Specifically, the right to deduct VAT is subject to various limitations and exclusions, which can affect the neutrality of the tax. The existence of a standstill clause in this area enables divergences between the laws of the different member states, which could compromise the harmonisation of the system. It is therefore important to determine whether there is in fact harmonisation of the VAT system or whether each Member State adopts different legislative approaches.

In this study, the national and community rules concerning the right to deduct VAT were analysed, focusing on their limitations and exclusions, with a comparative study between the systems in place in Portugal and Germany. The purpose was to understand the impact of eventual divergences on the neutrality of the tax and to determine whether there is harmony between the two Member States of the European Union.

The subject was approached essentially through the VAT legal framework, combined with the jurisprudence of national and European courts, and it was concluded that, although they are based on European guidelines, Portuguese and German legislation present some divergences, which compromises the neutrality of the tax in certain aspects and indicates that the harmonisation of the European VAT system is not total.

Keywords: VAT, Deduction right, Fiscal neutrality, Fiscal harmonisation.

Índice geral

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract.....	iii
Índice geral.....	iv
Índice de tabelas.....	vi
Índice de figuras.....	vii
Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas.....	viii
Capítulo I – Introdução.....	1
Capítulo II – Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	3
2.1. Origem do imposto.....	3
2.1.1 União Europeia.....	3
2.1.2 Portugal.....	4
2.2. Caracterização do imposto.....	4
2.3. Princípio da neutralidade.....	8
Capítulo III – Direito à dedução do IVA.....	11
3.1. Disposições gerais.....	11
3.2. Requisitos do direito à dedução.....	14
3.2.1. Requisitos subjetivos.....	14
3.2.2. Requisitos objetivos.....	19
3.2.3. Requisitos temporais.....	24
3.3. Métodos do exercício do direito à dedução.....	27
Capítulo IV – Limitações, restrições e exclusões do direito à dedução do IVA em Portugal .	30
4.1. Exclusões do direito à dedução - Diretiva IVA.....	30
4.2. Exclusões do direito à dedução - Código do IVA.....	31
4.3. Isenções.....	42
4.3.1. Isenções completas.....	43
4.3.2. Isenções incompletas.....	44
4.3.3. Renúncia à isenção.....	45
4.4. Direito à dedução para sujeitos passivos mistos.....	47
4.4.1. Método da afetação real.....	47
4.4.2. Método do <i>pro-rata</i>	49
4.5. Regularizações das deduções.....	53

4.5.1. Regularizações das deduções relativas a bens móveis do ativo fixo	54
4.5.2. Regularizações das deduções relativas a bens imóveis do ativo fixo	56
Capítulo V – Direito à dedução do IVA na Alemanha	58
5.1. Disposições gerais	58
5.2. Requisitos do direito à dedução	59
5.2.1. Requisitos subjetivos	59
5.2.2. Requisitos objetivos	59
5.2.3. Requisitos temporais	63
5.3. Métodos do exercício do direito à dedução	65
5.4. Exclusões do direito à dedução	66
5.5. Isenções	69
5.6. Direito à dedução para sujeitos passivos mistos.....	71
5.7. Regularizações das deduções.....	71
Capítulo VI – Análise comparativa do sistema de dedução de IVA: Portugal e Alemanha	74
6.1. Disposições gerais	74
6.2. Requisitos do direito à dedução	74
6.3. Métodos do exercício do direito à dedução	76
6.4. Exclusões do direito à dedução	77
6.5. Isenções	77
6.6. Direito à dedução para sujeitos passivos mistos.....	78
6.7. Regularizações das deduções.....	79
Capítulo VII – Conclusões	80
Referências bibliográficas	84

Índice de tabelas

Tabela 2.1 Exemplo do Método Substantivo Indireto.....	5
Tabela 4.1 Limites de valor de aquisição de veículos (Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho)	35
Tabela 6.1 Elementos essenciais das faturas - Comparação entre Portugal e Alemanha.....	75

Índice de figuras

Figura 2.1 Peso percentual das receitas de alguns impostos e contribuições fiscais nas receitas fiscais totais	8
---	---

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

- ALD – Aluguer de Longa Duração
- ATCUD – Código Único de Documento da Autoridade Tributária
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
- CE – Comunidade Europeia
- CEE – Comunidade Económica Europeia
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- DIVA – Diretiva IVA
- EDI – Electronic Data Interchange
- EStG – Einkommensteuergesetz (lei alemã dos impostos sobre o rendimento)
- GNV – Gás Natural Veicular
- GPL – Gases de Petróleo Liquefeitos
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
- IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- IT – Imposto de transações
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT – Lei Geral Tributária
- QR Code – Quick Response Code (código de resposta rápida)
- RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
- STA – Supremo Tribunal Administrativo
- TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
- TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
- TVDE – Transporte individual de passageiros em Veículo Descaracterizado
- UStG – Umsatzsteuergesetz (lei alemã do IVA)

Capítulo I – Introdução

No âmbito do Mestrado em Fiscalidade, o tema selecionado para o desenvolvimento da presente dissertação foi o direito à dedução do IVA, sobretudo no que tange às suas limitações e exclusões. Sendo o IVA um imposto sobre o consumo que contribui significativamente para a receita fiscal, por ser aplicável em praticamente todas as operações comerciais, o estudo do direito à dedução do imposto é relevante.

O IVA é um imposto de matriz comunitária, assente no princípio da neutralidade, que incide essencialmente sobre as transmissões de bens e prestações de serviços. O garante da neutralidade do imposto é o direito à dedução, visto que proporciona aos sujeitos passivos a subtração do IVA suportado a montante ao IVA liquidado.

O direito à dedução do IVA obedece a requisitos subjetivos, objetivos e temporais. Os contribuintes que incorram numa despesa, estão autorizados a deduzir o imposto suportado a montante se forem sujeitos passivos de IVA que exerçam uma atividade económica que confira o direito à dedução, se a despesa estiver direta e imediatamente relacionada com a operação tributável, e se estiver documentada numa fatura emitida na forma e prazo legais, com IVA português.

Segundo Silva (2016, p. 27), *“existem, contudo, condicionalismos no que concerne ao direito à dedução. O direito a dedução só será verificado nas operações referentes a bens ou serviços consumidos a montante que sejam utilizados nas operações realizadas a jusante e que sejam tributáveis, ou ainda as que mesmo sendo isentas confirmam direito a dedução. Ficam assim afastadas as operações isentas e que não concedem direito a dedução, assim como as que estejam excluídas no âmbito da incidência do IVA, bem como as que sejam realizadas fora do conceito de atividade económica para efeitos de IVA”*.

O artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro exclui, *a priori*, do direito à dedução do IVA as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Além disso, permite aos Estados-Membros a manutenção das exclusões previstas nas respetivas legislações em 01/01/1979 ou, em caso de adesão posterior, no momento de adesão à Comunidade (cláusula de *standstill*). Esta permissibilidade da Diretiva europeia pode originar divergências significativas entre os sistemas fiscais europeus, afetando a harmonização do sistema do

IVA.

Neste contexto, é de todo o interesse analisar os normativos e as jurisprudências nacionais e europeias relativas ao direito à dedução, e complementar com uma comparação com outros Estados-Membros. O país escolhido para a comparação com Portugal é a Alemanha, por se tratar de um dos países fundadores da União Europeia, que aparenta ter um sistema fiscal de complexidade equiparado ou superior ao português.

Neste sentido, a presente dissertação visa aferir o impacto das exclusões e limitações ao direito à dedução no princípio da neutralidade do IVA, bem como determinar se existe harmonia fiscal entre os sistemas fiscais português e alemão.

São sete os capítulos que compõem este trabalho de investigação.

No presente capítulo foi apresentado o enquadramento da temática da dissertação, com uma síntese dos conteúdos abordados ao longo do trabalho. No segundo capítulo será realizado um breve contexto histórico do IVA e das suas características, com especial enfoque no princípio basilar: a neutralidade do imposto. De seguida, no terceiro capítulo, far-se-á a clarificação do conceito de dedução do imposto e dos requisitos necessários para o exercício desse direito, explicitando os métodos do exercício do direito à dedução. No capítulo quatro serão elencadas as exclusões do direito à dedução do imposto, explícitas as isenções completas e incompletas, o direito à dedução para sujeitos passivos mistos e as regularizações das deduções. Posteriormente, no capítulo cinco, será realizada a caracterização do sistema fiscal alemão no que concerne ao direito à dedução, especificando, em analogia à análise do sistema fiscal português, os requisitos do direito à dedução, os métodos do exercício do direito à dedução, as exclusões do direito à dedução, as isenções, o direito à dedução para sujeitos passivos mistos e as regularizações das deduções. Por fim, no capítulo seis far-se-á a análise comparativa do sistema de dedução de IVA entre Portugal e a Alemanha, tendo por base a análise realizada nos dois capítulos antecedentes e, no sétimo e último capítulo, serão apresentadas as conclusões obtidas ao longo da realização da presente dissertação e identificadas algumas das limitações do estudo bem como propostas de linhas de investigação para o futuro.

Capítulo II – Imposto sobre o Valor Acrescentado

2.1. Origem do imposto

2.1.1 União Europeia

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) teve a sua génese no âmbito do Tratado de Roma, que instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE). A CEE tinha como objetivo a criação de um mercado único, que permitisse a livre circulação económica com uma concorrência justa para todos os Estados-Membros. Com esse intuito, foi necessário criar um sistema fiscal harmonizado, simples e neutro, no qual a tributação seria aplicada de forma generalizada, sendo abrangente a todos os agentes económicos (desde as fases de produção, distribuição, à prestação de serviços).

O artigo 2.º da primeira Diretiva IVA 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril estatui que o *“princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”*.

No ano de 1977, depois de terem surgido lacunas na legislação, foi publicada a 6.ª Diretiva IVA 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio, com vista à de consolidação do sistema, à supressão da tributação nas importações e ao desagravamento nas exportações. Esta Diretiva foi posteriormente revogada e substituída pela Diretiva IVA 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro em vigor até à atualidade e, doravante, designada apenas por Diretiva IVA (DIVA).

As alterações legislativas foram permitindo, ao longo dos anos, uma crescente cooperação entre os Estados-Membros, o que culminou com a supressão das fronteiras fiscais em 1985, com a aprovação do Livro Branco. A entrada em vigor do Ato Único em 1987 reforçou a cooperação política e aumentou os poderes legislativos do Parlamento Europeu. A Diretiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de dezembro instituiu um regime transitório de tributação

no destino para as transações intracomunitárias.

O Tratado de Funcionamento da União Europeia, no artigo 288.º, vincula a obrigação de todos os Estados-Membros da União Europeia aplicarem o sistema comum do IVA e se regerem pelas diretivas, regulamentos e decisões legislados pelo Parlamento Europeu.

O IVA assume um papel importante na consolidação do mercado único europeu, ao garantir a livre circulação de bens e serviços e a harmonização fiscal. Através da cooperação entre os Estados-Membros, o sistema do IVA contribui para a concorrência justa e para o desenvolvimento económico.

2.1.2 Portugal

O IVA em Portugal surgiu com a publicação do Código do IVA em 1984, ancorado na 6.^a Diretiva IVA 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio e entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986.

A génese do IVA em Portugal está associada à revogação do Imposto de Transações (IT), com vista ao aumento da receita fiscal para financiar o setor público e tendo no horizonte a perspetiva de entrada para a Comunidade Económica Europeia. Este imposto era apelativo para o sistema fiscal português, porque assegurava uma maior neutralidade, limitava a fraude e evasão fiscais e proporcionava uma maior obtenção de receitas fiscais. O valor tributável de IVA corresponde ao preço efetivo da transação, o que impede a adulteração do mesmo, ao contrário do que sucedia no IT. Sendo um imposto geral sobre o consumo, incidente em todas as fases do circuito económico, desde a produção do bem à venda ao consumidor final, o IVA desincentivou a fraude e evasão fiscal. Para além disto, com a entrada em vigor deste imposto, passou também a incidir imposto sobre as prestações de serviços, o que permitiu aumentar a receita fiscal.

A implementação do IVA contribuiu para a evolução do sistema fiscal português, impulsionando o crescimento das receitas fiscais sem ser necessário o constante aumento das taxas a que se assistia anteriormente, a que acresce o desincentivo à fraude e evasão fiscal.

2.2. Caracterização do imposto

O IVA é o imposto geral sobre o consumo, indireto, plurifásico, não cumulativo, neutro e

de obrigação única, que incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços e que assenta essencialmente sobre dois métodos de liquidação: método subtrativo indireto e método subtrativo direto.

O IVA constitui um imposto indireto (ou repercutido) na medida em que o devedor do tributo (vendedor/prestador de serviços) atua como intermediário, cobrando (repercutindo) ao consumidor o valor do bem/serviço acrescido do montante de IVA e, posteriormente, entregando o imposto ao Estado. Como o preço final suportado pelo consumidor inclui o montante de IVA, a perceção da carga fiscal é amenizada, gerando assim um efeito denominado “anestesia fiscal”.

A natureza plurifásica do IVA caracteriza-se pela liquidação do imposto em todas as fases do processo produtivo e de distribuição, sendo suportado de forma parcelada por todos os agentes económicos envolvidos na transação, desde o produtor ao retalhista. O produtor cobra IVA ao grossista, que, por sua vez, cobra IVA ao retalhista, que, por fim, cobra IVA ao consumidor final. Embora a incidência do IVA em cada fase do processo produtivo e distributivo possa sugerir cobrança de IVA sobre IVA, este imposto não é cumulativo. O sistema fiscal prevê mecanismos de dedução que permitem aos sujeitos passivos¹ de IVA deduzir o imposto suportado no âmbito da atividade, assegurando que o Estado arrecade apenas o montante que resulta da aplicação da taxa de IVA sobre o valor do bem. O IVA incide apenas sobre o valor líquido acrescentado entre dois fornecimentos da transação económica. A título exemplificativo, veja-se a tabela 2.1 que representa o método substantivo indireto do IVA aplicado na produção de alfaces.

*Tabela 2.1
Exemplo do Método Substantivo Indireto*

Etapa	Margem	Valor Base	IVA Liquidado (6%)	IVA Deduzido	IVA Entregue ao Estado
Produtor		100,00 €	6,00 €	- €	6,00 €
Grossista	5%	105,00 €	6,30 €	6,00 €	0,30 €
Retalhista	10%	115,50 €	6,93 €	6,30 €	0,63 €
Total			19,23 €	12,30 €	6,93 €

¹ Conceito definido no artigo 18.º da Lei Geral Tributária como sendo “a pessoa singular ou coletiva, (...) que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária”. Em sede de IVA, estão definidos no artigo 2.º do CIVA (incidência subjetiva).

- O produtor vende ao grossista 100 kg de alfaces a 1 €/kg + IVA (6%²). Cobra 100€ + 6€ ao grossista e entrega 6€ de IVA ao Estado;
- Se o grossista aplicar uma margem de lucro de, por exemplo, 5%, irá vender as alfaces ao retalhista por 105€ + 6,30€, liquidando 6,30€ e deduzindo 6€ de IVA, entregando ao Estado 0,30€;
- Se o retalhista aplicar a sua margem de lucro de, por exemplo, 10% e vender ao consumidor final pelo preço de 115,50€ + 6,93€, liquida 6,93€ e deduz 6,30€ de IVA, entregando ao Estado 0,63€.
- Assim, o Estado arrecadou na totalidade 6€ (produtor) + 0,30€ (grossista) + 0,63€ (retalhista) = 6,93€. Ou seja, o valor de IVA entregue ao Estado é exatamente o montante correspondente à aplicação da taxa de IVA ao valor líquido do bem (100€ + (100€ x 5%) + (100€ x 5% x 10%) = 115,50€; 115,50€ x 6% = 6,93€).

Apresentou-se, a título exemplificativo, o método substantivo indireto, do crédito de imposto ou das faturas. Este processo é concretizado através da simples dedução ao valor do imposto liquidado, do IVA suportado em todas as despesas afetas à atividade do sujeito passivo.

O método substantivo direto ou da margem, previsto no Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, visa combater a fraude e evasão fiscal e eliminar a dupla tributação em setores específicos, como o comércio de bens em segunda mão, de combustíveis líquidos e de pacotes de viagens. Neste método, o vendedor apenas liquida o IVA sobre o valor correspondente à margem efetiva (Valor de Venda Líquido – Valor de Aquisição Líquido) que aplica.

Tomando como exemplo a venda de veículos em segunda mão:

- O comerciante compra um veículo usado por 10.000€ a uma pessoa singular (não sujeito passivo, cumprindo assim o requisito para estar sujeito a IVA ao abrigo do regime da margem previsto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18.10);
- Pretende vender por 15.000€ (valor sem IVA) ao consumidor final. Neste caso, a margem efetiva será de 5.000€ (15.000€ – 10.000€), sobre a qual incide IVA à taxa de

² Taxa de IVA aplicável ao comércio de alfaces, de acordo com a verba 1.6.1 da lista I anexa ao CIVA (artigo 18.º n.º 1 al. a) do CIVA).

23%³;

- O IVA a entregar ao Estado é de 1.150€ (23% x 5.000€);
- Neste método, o IVA não é explícito na fatura que é entregue ao consumidor, sendo o valor a pagar 16.150€ (15.000€ + 1.150€);
- Para o consumidor o preço é mais baixo, porque paga apenas 16.150€ em vez de pagar 18.450€ (15.000€ x 123%), caso fosse utilizado o método substantivo indireto;
- Assim, é eliminada a dupla tributação do veículo, visto que já tinha sido liquidado IVA sobre o mesmo aquando da sua aquisição em estado de novo.

O IVA é um imposto assente no princípio da neutralidade, aspeto que será explorado no ponto 2.3, visto que é processado da mesma forma, com as mesmas regras em todas as transações, independentemente dos agentes económicos envolvidos.

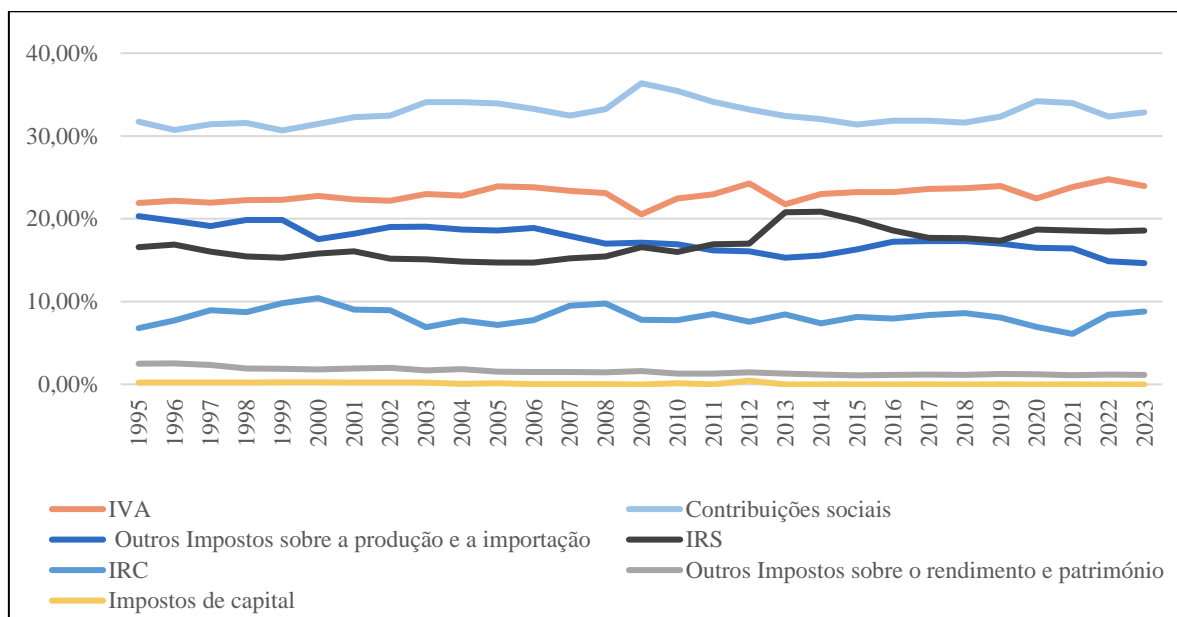
Considera-se que o IVA é um tributo de obrigação única, pois decorre de *“entregas de bens e prestações de serviços que se consubstanciam em factos tributários isolados e instantâneos, e não em factos que persistem no tempo nem que se refazem pelo simples decurso do mesmo”* (Oliveira, 2011, p. 7).

Conforme se pode analisar na figura 2.1, de acordo com dados da Pordata, o IVA enquadra-se nos impostos que mais contribuem para a arrecadação de receita fiscal, representando entre os anos de 1995 e de 2023, cerca de 20% a 25% da receita fiscal total, superado apenas pelas contribuições sociais. Esta relevância explica-se pelo carácter de generalidade deste imposto, visto que está presente na maioria das transações económicas de consumo.

³ Taxa de IVA aplicável ao comércio de veículos, de acordo com o artigo 18.º n.º 1 al. c) do CIVA.

Figura 2.1

Peso percentual das receitas de alguns impostos e contribuições fiscais nas receitas fiscais totais



2.3. Princípio da neutralidade

O princípio da neutralidade é basilar no sistema do IVA. Um “imposto é “neutro” quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico”. (Pitta e Cunha, 2008, citado por Palma, 2021, p. 19). A União Europeia almeja, desde sempre, garantir a neutralidade do IVA, como explicitado no artigo 2.º da Diretiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de abril: “O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação”.

A neutralidade do IVA, no âmbito internacional, é atingível essencialmente através do princípio da tributação no país de destino. Quando ocorre uma importação ou transmissão intracomunitária de bens, regra geral, o bem é tributado no Estado-Membro de destino, aplicando a taxa de IVA vigente nesse país para esse tipo de bem. Assim, elimina-se o efeito do imposto na decisão de compra dos agentes económicos, uma vez que a taxa aplicável é a habitualmente utilizada na economia do país de destino. Este princípio permite uma concorrência mais leal, dado que a mesma não é distorcida devido ao fator fiscal.

A nível nacional, a neutralidade fiscal é assegurada através da sujeição e do direito à dedução do imposto. A incidência subjetiva, definida no artigo 2.º do CIVA, pressupõe a igualdade na determinação da sujeição do imposto. Genericamente, o sujeito passivo é o agente que pratica uma atividade económica da qual advenha uma operação tributável em sede de IVA. Conforme dispõem os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo, o Estado e as pessoas coletivas de direito público também podem ser considerados sujeitos passivos se praticarem operações que não estejam diretamente relacionadas com as suas competências e que possam originar distorções de concorrência. Estas operações são definidas pelo Ministro das Finanças (n.º 4 do artigo 2.º do CIVA). A neutralidade é, portanto, garantida pela inexistência de discriminação entre os sujeitos passivos, o que evita uma concorrência fiscal desequilibrada.

No âmbito do direito à dedução, os sujeitos passivos podem deduzir o imposto que suportaram com as operações realizadas no âmbito da sua atividade económica, o que permite, como referido anteriormente, o efeito não cumulativo do IVA. O IVA é liquidado e deduzido em todas as fases do circuito económico, desde a produção até ao retalho, aplicando-se a mesma taxa de IVA, sendo apenas suportado pelo consumidor final. A carga fiscal é igual em todas as fases da transação económica, o que confere neutralidade ao imposto.

A “neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro” (Basto, 1991, citado por Palma, 2021, p. 21). A aplicação de isenções e outros benefícios fiscais afeta a neutralidade do imposto, na medida em que, devido à sua natureza excecional, excluem de tributação algumas atividades económicas e influenciam o processo de dedução do imposto.

Um exemplo que perturba a neutralidade do IVA é a isenção excecional temporária (taxa zero) criada pelo Estado português em abril de 2023, de forma a combater a inflação e estabilizar os preços dos bens alimentares. Esta isenção é aplicável à listagem de produtos alimentares constante na Lei n.º 17/2023, de 14 de abril. O facto de permitir o direito à dedução do imposto que tenha sido suportado pelos sujeitos passivos no âmbito da sua atividade (isenção completa⁴), assegura a neutralidade do tributo. No entanto, esta medida provoca distorções de concorrência, visto que é aplicável a uma lista específica de produtos

⁴ Conceito que será abordado no ponto 4.3.1.

em detrimento de outros, que podem ser também considerados essenciais.

Capítulo III – Direito à dedução do IVA

3.1. Disposições gerais

O direito à dedução do IVA consiste na faculdade dos sujeitos passivos do imposto subtraírem o montante de IVA suportado ao montante de IVA liquidado no contexto das suas operações tributáveis. Este direito é fundamental no sistema do IVA, pois garante a neutralidade do tributo e confere ao mesmo uma natureza não cumulativa. Conforme refere Palma (2021, p. 31), *“o mecanismo em questão permite ao sujeito passivo a expurgação do seu encargo com o IVA suportado a montante, a não incorporação do mesmo como custo operacional da sua atividade e a exclusão do efeito cumulativo ou de cascata”*.

No aspeto legislativo, a nível europeu, este direito está consagrado na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (DIVA), versando-se essencialmente pela harmonização da aplicação do direito à dedução em todos os Estados-Membros, sendo apenas permitidas exceções nos casos previstos nas mesmas. São pertinentes os artigos 167.º a 192.º da DIVA. No plano nacional, a legislação complementa e detalha as disposições europeias, sendo relevantes os artigos 19.º a 26.º do CIVA e os artigos 19.º e 20.º do RITI.

O artigo 2.º da DIVA estabelece o pressuposto para o direito à dedução do IVA suportado: *“Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”*.

De acordo com o artigo 168.º da DIVA, os sujeitos passivos têm o direito à dedução ao montante do imposto de que são devedores (IVA liquidado) do IVA pago ou devido:

- Na aquisição de bens e serviços;
- Nas operações assimiladas a transmissões de bens⁵ e prestações de serviços⁶;

⁵ De acordo com a alínea a) do artigo 18.º da DIVA, a afetação de bens por um sujeito passivo aos fins da sua empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do IVA, pode ser equiparada a uma transmissão de bens efetuada a título oneroso.

⁶ O artigo 27.º da DIVA refere que uma prestação de serviços, por um sujeito passivo, para os fins da sua empresa, desde que a prestação desse serviço, se efetuada por outro sujeito passivo, não confira direito à dedução total do IVA, pode ser equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso.

- Nas aquisições intracomunitárias de bens;
- Nas operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens⁷;
- Nas importações de bens;

O artigo 169.º da DIVA estende o direito à dedução suprarreferido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das operações efetuadas no âmbito da atividade económica, executadas fora do Estado-Membro em que o imposto é devido ou pago, e que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro e para os fins das operações isentas que confirmam direito à dedução⁸.

O artigo 172.º da DIVA amplia o direito à dedução do imposto a qualquer pessoa considerada sujeito passivo por efetuar, a título ocasional, entregas de meios de transporte novos, nas condições previstas no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 138.º da mesma Diretiva. O direito à dedução corresponde, no Estado-Membro em que é efetuada a entrega, ao IVA incluído no preço de compra ou pago pela importação ou aquisição intracomunitária desse meio de transporte, até ao limite do montante do imposto devido se a entrega não estivesse isenta. O direito à dedução surge e pode ser exercido apenas no momento da entrega do meio de transporte novo.

O artigo 19.º do CIVA prevê que os sujeitos passivos podem deduzir ao imposto liquidado:

- a) O IVA devido ou pago pela aquisição de bens e serviços;
- b) O imposto devido nas importações de bens;
- c) O imposto pago nas aquisições de bens e serviços abrangidas pela inversão de sujeito passivo⁹;
- d) O imposto pago em operações tributáveis, cujo fornecedor esteja estabelecido no estrangeiro, não tenha um representante em território nacional e não tenha faturado o

⁷ Conforme o artigo 22.º da DIVA, a afetação de bens pelas forças armadas de um Estado integrado no Tratado do Atlântico Norte, para sua utilização ou para utilização do elemento civil que as acompanha, que não tenham sido adquiridos nas condições gerais de tributação do mercado interno de um Estado-Membro, quando a importação desses bens não puder beneficiar da isenção prevista na alínea h) do artigo 143.º da DIVA, pode ser equiparada a uma transmissão intracomunitária de bens efetuada a título oneroso.

⁸ Nos termos dos artigos 136.º-A, 138.º, 142.º ou 144.º, dos artigos 146.º a 149.º, dos artigos 151.º, 152.º, 153.º ou 156.º, da alínea b) do n.º 1 do artigo 157.º e dos artigos 158.º a 161.º, do artigo 164.º ou das alíneas a) a f) do n.º 1 do artigo 135.º da DIVA.

⁹ Aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e), h), i), j), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

imposto;

- e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro.

O artigo 20.º do CIVA refere as operações que conferem o direito à dedução, nas quais apenas pode ser deduzido o IVA que tenha incidido sobre bens e serviços que tenham sido adquiridos, utilizados ou importados para a realização de:

1. Transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a IVA e dele não isentas;
2. Transmissões de bens ou prestações de serviços isentas, tais como:
 - a) Exportações ou operações isentas nos termos do artigo 14.º do CIVA;
 - b) Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional;
 - c) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados (despesas acessórias);
 - d) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º (isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos);
 - e) Operações isentas nos termos dos n.ºs 27 e 28 do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam diretamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma;
 - f) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro (isenções previstas em acordos internacionais).

Nos termos do artigo 19.º do RITI, o imposto pago nas aquisições intracomunitárias de bens pode ser deduzido quando incida sobre as operações tributáveis. Pode-se igualmente deduzir, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI. O artigo 20.º do RITI considera o exercício do direito à dedução apenas referindo o requisito temporal do mesmo (que será tratado infra).

3.2. Requisitos do direito à dedução

O exercício do direito à dedução do IVA está vinculado ao cumprimento de requisitos subjetivos, formais e temporais de modo a permitir à Autoridade Tributária e Aduaneira regular e controlar o sistema do IVA, combatendo a fraude e evasão fiscal e garantindo a harmonização e neutralidade do imposto.

3.2.1. Requisitos subjetivos

O artigo 168.º da DIVA e o artigo 19.º do CIVA determinam que o IVA apenas pode ser deduzido por sujeitos passivos no âmbito das suas operações tributáveis.

Conforme refere o TJUE¹⁰, no “*que se refere às exigências ou aos requisitos materiais, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que, para poder beneficiar do direito à dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção desta diretiva, e, por outro, que os bens ou os serviços invocados para basear esse direito sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo*”.

O exercício do direito à dedução do IVA está condicionado à verificação cumulativa dos seguintes requisitos subjetivos:

1. Qualificação como sujeito passivo com direito à dedução;
2. Exercício de uma atividade económica;
3. Existência de uma relação direta e imediata entre a despesa incorrida e a operação tributável exercida.

3.2.1.1. Sujeito passivo

O conceito de sujeito passivo, definido no artigo 9.º da DIVA, engloba qualquer pessoa que exerça, de forma independente, uma atividade económica. O artigo prevê a inclusão neste

¹⁰ Acórdãos do TJUE de 06/09/2012, *Toth*, Processo C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, n.º 26; de 22/10/2015, *PPUH Stehcemp*, Processo C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, n.º 28; e de 19/10/2017, *SC Paper Consult*, Processo C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775, n.º 39 citados no Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo 475/2022-T, n.º 32.

conceito de qualquer pessoa que entregue, a título ocasional, um meio de transporte novo a outro Estado-Membro.

Da redação genérica da norma supracitada, surge a questão da qualificação de trabalhadores por conta de outrem como sujeitos passivos, por prestarem um serviço à entidade patronal. Contudo, o legislador europeu, no artigo 10.º da mesma Diretiva, esclarece que o facto de a atividade económica ter de ser exercida de modo independente afasta desta definição os assalariados e os trabalhadores por conta de outrem.

O artigo 2.º do CIVA considera como sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente:

- exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, com carácter de habitualidade;
- pratiquem uma só operação tributável (ato isolado), desde que essa operação seja conexa com o exercício das atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC;
- realizem importações de bens, segundo a legislação aduaneira;
- efetuem operações intracomunitárias, nos termos do RITI;
- mencionem indevidamente IVA em fatura.

As alíneas g) a n) do n.º 1 do mesmo artigo referem, ainda, os casos de inversão de sujeito passivo, em que em determinadas situações os adquirentes dos bens e serviços são considerados sujeitos passivos.

O Estado e as pessoas coletivas de direito público são sujeitos passivos de IVA apenas se exercerem as atividades constantes no n.º 3 do artigo 2.º do CIVA ou se exercerem atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência.

Como notam os artigos referidos infra, para adquirir a qualidade de sujeito passivo, é apenas necessário exercer uma atividade económica. Assim, não é necessário cumprir requisitos formais (como por exemplo a declaração de início de atividade) nem obter qualquer licença da Autoridade Tributária e Aduaneira. Conforme refere a jurisprudência: “*não é a obtenção*

de um registo de IVA em Portugal que confere (...) a natureza de sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA. A qualidade de sujeito passivo (...) é preexistente ao seu registo de IVA em Portugal, pois, para tal, basta ser uma entidade que desenvolve uma atividade económica” (Acórdão do CAAD de 17/12/2013, Processo 59/2013-T, n.º 4.3., n.º 1, al. A.).

Os sujeitos passivos do IVA, ao nível do direito à dedução, distinguem-se entre os que:

1. praticam operações que conferem direito à dedução total do imposto, enquadrados no regime normal de tributação;
2. praticam operações que conferem direito à dedução parcial do imposto, nomeadamente os sujeitos passivos mistos;
3. praticam operações que não conferem direito à dedução, nomeadamente, os que beneficiam de isenções simples ou incompletas (definidas no ponto 4.3.2.).

3.2.1.2. Atividade económica

O conceito de atividade económica é definido no artigo 9.º da DIVA, quando estatui que se trata de *“qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”*.

O TJUE¹¹ esclareceu que a definição de “exploração” expressa neste conceito *“se refere, em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema do IVA, a todas as operações, seja qual for a sua forma jurídica, que visem retirar do bem em questão receitas com carácter de permanência”*.

De acordo com Bunjes e Geist (1997)¹², apenas estão sujeitas a IVA atividades económicas, pelo que, para efeitos de IVA, *“constitui operação tributável todo o comportamento ativo ou omissivo que apresente valor económico e que por isso mesmo constitua objeto de uma transação”*. É de notar a natureza económica das atividades sujeitas a IVA, visto que as mesmas têm de ser realizadas a título oneroso. O objetivo deste imposto é tributar o consumo

¹¹ Acórdão do TJUE de 26/06/2003, *KapHag*, Processo C-442/01, ECLI:EU:C:2003:381, n.º 36 citado no Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo n.º 475/2022-T, n.º 35.

¹² Citados no Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo n.º 475/2022-T, n.º 21.

materializado nas transações realizadas no mercado por contrapartida de uma remuneração, excluindo da incidência do tributo as operações sem contrapartida monetária direta.

O TJUE¹³ refere que *“a análise destes conceitos põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de atividades económicas e o seu carácter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos e dos seus resultados”*.

A definição de atividade para efeitos de IVA abstrai-se da intenção e dos objetivos do sujeito passivo. Deste modo, a atividade económica não tem necessariamente de ser exercida com vista a lucros e não tem de ser realizada com carácter principal, podendo ser efetuada acessoriamente.

O início da atividade económica não se pauta no momento em que o sujeito passivo começa a vender os bens ou serviços, no qual liquida o imposto, mas sim anteriormente, quando o sujeito passivo adquire os bens necessários ao desenvolvimento da atividade, desde os ativos fixos tangíveis até às mercadorias necessárias para realizar o negócio. A jurisprudência define estas despesas de investimento como *“atos preparatórios”*, referindo que *“o direito à dedução não depende da imediata realização de operações ativas tributáveis, sendo este direito desde logo exercido com referência ao imposto suportado na aquisição de bens e/ou serviços para a realização de operações tributáveis.”* (Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo n.º 475/2022-T, n.º 37).

É do entendimento do TJUE¹⁴ que *“esse direito à dedução subsiste mesmo que, posteriormente, seja decidido, perante os resultados de um estudo de rentabilidade, não passar à fase operacional e colocar a sociedade em liquidação, de modo que a atividade económica projetada não dê origem a operações tributáveis”*.

No mesmo sentido, o CAAD¹⁵ afirma que não é exigível que o sujeito passivo tenha, no momento inicial, assegurados clientes para os seus projetos para que se verifique uma atividade económica. No entanto, pressupõe-se que o sujeito passivo aja de boa-fé aquando

¹³ Acórdãos do TJUE de 12/09/2000, *Comissão/Grécia*, Processo C-260/98, ECLI:EU:C:2000:429, n.º 26 e de 21/02/2006, *University of Huddersfield*, Processo C-223/03, ECLI:EU:C:2006:124, n.º 47, citados no Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo n.º 475/2022-T, n.º 36.

¹⁴ Acórdão do TJUE de 29/02/1996, *INZO*, Processo C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, n.º 20 citado no Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo n.º 475/2022-T, n.º 37.

¹⁵ Acórdão do CAAD de 04/02/2021, Processo n.º 83/2020-T, n.º IV, 2).

da declaração de intenção de início da atividade económica. Se o mesmo não acontecer, o IVA suportado nos atos preparatórios não será dedutível, o que coloca em causa o princípio da neutralidade, visto que o direito à dedução seria diferente se o investimento fosse feito antes ou durante o exercício da atividade económica.

3.2.1.3. Relação direta e imediata

O direito à dedução do IVA apenas pode ser exercido se a despesa a deduzir estiver relacionada direta e imediatamente com o funcionamento da atividade económica do sujeito passivo.

Acerca desta temática, o TJUE¹⁶ declara que, “*segundo jurisprudência assente, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito*”.

A existência de uma relação direta pressupõe que, para existir direito à dedução, as operações de compra estejam intimamente relacionadas com as operações de venda. No entanto, a jurisprudência¹⁷ admite “*igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo*”.

A relação direta entre as aquisições e as vendas é evidente em atividades como o comércio. No entanto, no exercício de uma atividade, há custos que não estão diretamente relacionados com as vendas, mas são essenciais ao funcionamento do negócio e são incluídos na determinação do custo dos produtos e serviços vendidos. Atualmente, o acesso à *internet* é um custo presente na maioria dos negócios. Embora o serviço de *internet* não esteja

¹⁶ Acórdão do TJUE de 08/06/2000, *Midland Bank*, Processo C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300, n.º 24, citado no Acórdão do CAAD de 21/03/2023, Processo n.º 475/2022-T, n.º 38.

¹⁷ Acórdão do TJUE de 29/10/2009, *Caso SKF*, Processo C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, n.º 58 citado no Acórdão do CAAD de 09/10/2013, Processo n.º 18/2013-T, al. A, n.º 1, 2, 12).

diretamente relacionado com o *output* gerado pela atividade económica, exceto no ramo das telecomunicações, este serviço é essencial para o desenvolvimento da atividade, sendo dedutível o IVA suportado com o mesmo. Assim, é possível considerar para efeitos de direito à dedução do IVA as despesas necessárias ao funcionamento da atividade económica, mesmo que estas não estejam estritamente relacionadas com as vendas.

No caso dos sujeitos passivos mistos, é de extrema importância aferir a relação direta entre os *inputs* e os *outputs* da parte da atividade que é sujeita a imposto e que, por sua vez, confere direito à dedução. As despesas gerais, como a *internet*, telefone e energia, estão afetadas tanto à atividade isenta como à atividade tributada, sendo necessário determinar a percentagem (*pro-rata*) de utilização das mesmas na atividade tributada, de modo a poder ser exercido o direito à dedução do IVA nessa mesma percentagem.

A jurisprudência do CAAD¹⁸ refere que quanto "*ao adjetivo “imediata”, este denota uma grande proximidade temporal entre as duas operações. No entanto, isto não significa que o imposto sobre a operação a montante deva tornar-se exigível antes de a operação a jusante ter sido realizada: basta que o período de tempo entre as duas operações não seja demasiado longo, facto que reforça o carácter financeiro da dedução*". O requisito de relação imediata compreende que o espaço temporal entre a operação de compra e a operação de venda é o mais breve possível.

3.2.2. Requisitos objetivos

O artigo 178.º da DIVA e o artigo 19.º do CIVA referem que os sujeitos passivos, para poderem exercer o direito à dedução, estão condicionados a possuir fatura emitida na forma legal e a preencherem os requisitos formais exigidos por cada Estado-Membro.

Os requisitos objetivos ou formais para os sujeitos passivos poderem exercer o direito à dedução são essencialmente:

- A existência de uma fatura que descreva e quantifique a operação económica;
- O IVA a deduzir deverá ser português;
- O custo deve ser passível de ser deduzido.

¹⁸ Acórdão do CAAD de 09/10/2013, Processo n.º 18/2013-T, al. C., n.º 3.1.

3.2.2.1. Fatura

A fatura é o requisito formal fundamental para a harmonização do sistema de IVA e garante da neutralidade do imposto, na medida em que proporciona o direito à dedução do mesmo. De acordo com o artigo 220.º da DIVA, deve ser emitida uma fatura sempre que existam entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos. A DIVA expõe as normas de emissão de faturas nos artigos 219.º-A a 240.º. O artigo 226.º refere as menções que devem constar nas faturas:

- A data de emissão da fatura;
- O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;
- O número de identificação para efeitos do IVA do sujeito passivo vendedor;
- O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário;
- O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;
- A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;
- A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;
- O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;
- A taxa de IVA aplicável;
- O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;
- Em caso de isenção, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção;
- Em caso de entrega de um meio de transporte novo, efetuada nas condições previstas no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 138.º, os dados elencados na alínea b) do n.º

2 do artigo 2.º;

- Em caso de aplicação de um regime especial de IVA, a menção relativa a esse regime («Regime da margem de lucro – Agências de viagens», «Regime da margem de lucro – Bens em segunda mão», «Regime da margem de lucro – Objetos de arte» ou «Regime da margem de lucro – Objetos de coleção e antiguidades», etc.);
- Quando o devedor do imposto for um representante fiscal nos termos do artigo 204.º, o número de identificação para efeitos do IVA desse representante fiscal, referido no artigo 214.º, acompanhado do respetivo nome completo e endereço.

O n.º 2 do artigo 19.º do CIVA refere que só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º do CIVA.

O CIVA define as formalidades das faturas nos n.ºs 5 e 9 do artigo 36.º, impondo que as faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;
- A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, sendo que no caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, a quantidade, denominação e o preço devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.
- No caso de sujeitos passivos que não disponham de sede, estabelecimento estável ou

domicílio em território nacional, que tenham nomeado representante nos termos do artigo 30.º do CIVA, as faturas emitidas, devem conter ainda o nome ou denominação social e a sede, estabelecimento estável ou domicílio do representante, bem como o respetivo número de identificação fiscal.

Mais recentemente, através do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro e da Portaria n.º 195/2020, de 13 de agosto, o legislador português adicionou às formalidades das faturas o QR Code e o ATCUD. O QR Code é um código de barras bidimensional que inclui informações como o número da fatura, a data, a descrição, os impostos e as taxas, sendo obrigatório constar nas faturas eletrónicas deste 1 de janeiro de 2022. O ATCUD é um código único do documento composto pelo código de validação da série e pelo número sequencial do documento dentro da série, atribuído pela Autoridade Tributária, sendo obrigatório constar em todas as faturas a partir de 1 de janeiro de 2023.

De acordo com os artigos 226.º-B da DIVA e 40.º do CIVA, nos casos em que as transmissões de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a não sujeitos passivos forem inferiores a 1.000 euros ou em outras transmissões de bens e prestações de serviços sejam inferiores a 100 euros, é possível emitir uma fatura simplificada. Este tipo de fatura apenas necessita de conter:

- Data de emissão;
- Nome ou denominação social e número de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços;
- Quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- O preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis;
- Número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando for sujeito passivo;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso.

Na temática da emissão de fatura, é ainda possível que seja o adquirente a emitir as mesmas em nome do fornecedor, em regime de autofacturação, previsto no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA.

De acordo com os artigos 218.º e 219.º da DVA, os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas na mesma diretiva, sendo que é assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca. É assim possível alterar uma fatura que tenha sido emitida incorretamente, sendo o documento retificativo aceite como fatura.

A jurisprudência do CAAD¹⁹ refere que as exigências formais das faturas “*derivam das especiais preocupações de combate à fraude e evasão fiscal mas também se conexionam com a necessidade de assegurar uma harmonização prática do sistema europeu de IVA, procurando fazer assemelhar, entre os Estados-Membros as condições de exercício do direito à dedução, com salvaguarda das normas sujeitas à cláusula standstill*”²⁰.

De modo a permitir o controlo por parte das autoridades fiscais, a DVA prevê, no artigo 242.º, que os sujeitos passivos devem dispor de uma contabilidade detalhada e, no artigo 244.º, que devem conservar todas as faturas emitidas e recebidas. Em caso de inspeção tributária, de acordo com o TJUE²¹ o ónus da prova cabe ao sujeito passivo, sendo chamado a apresentar as faturas e justificações que deram origem às deduções efetuadas. O “*sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens e os serviços lhe foram efetivamente entregues ou prestados a montante pelos sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA, e relativamente aos quais tenha efetivamente pago IVA.*” (Acórdão do TJUE de 21/11/2018, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, Processo o C-664/16, EU:C:2018:933 ECLI:EU:C:2016:690, n.º 44 citado no Acórdão do CAAD de 26/05/2021, Processo n.º 469/2020-T, n.º 3.1, 3.).

Segundo Vasques (2015, citado por Palma, 2021), a “*complexidade que reveste o regime das faturas e a margem de liberdade que ainda é deixada aos Estados-Membros nesta matéria têm levado à multiplicação de litígios junto do TJUE relativos aos requisitos*

¹⁹ Acórdão do CAAD de 26/05/2023, Processo n.º 546/2022-T, n.º III, 3).

²⁰ De acordo com a Comissão Europeia, “*numa cláusula de «standstill», as partes num acordo comercial comprometem-se a manter o mercado pelo menos tão aberto no futuro como no momento da celebração do acordo. Na prática, isto significa que, após a celebração de um acordo comercial, se uma parte decidir abrir o seu mercado e decidir posteriormente voltar a um quadro mais restritivo, esse quadro poderá nunca ser inferior ao nível de abertura autorizado no acordo*”.

²¹ Acórdão do TJUE de 21/11/2018, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, Processo o C-664/16, EU:C:2018:933 ECLI:EU:C:2016:690, n.ºs 42 e 43 citado no Acórdão do CAAD de 26/05/2021, Processo n.º 469/2020-T, n.º 3.1, 3.

formais para o exercício do direito à dedução do IVA. Nas suas decisões o tribunal, reiterando embora a função da fatura como suporte do direito à dedução em correspondência com o artigo 178.º da Diretiva, tem permitido que sobre este requisito de forma prevaleça a substância das operações, sempre que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA e não coloque em risco demasiado”.

3.2.2.2. IVA português

O IVA exigível para dedução em Portugal deve ser IVA português, ou seja, se um sujeito passivo suportar IVA fora do território nacional, esse montante não pode ser deduzido no regime de IVA português.

Os artigos 170.º e 171.º da DIVA possibilitam, contudo, que os sujeitos passivos solicitem o reembolso do IVA suportado noutros Estados-Membros da União Europeia. Os sujeitos passivos devem apresentar junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, por via eletrónica, o correspondente pedido de reembolso. Posteriormente, a mesma entidade encaminha o pedido para o Estado-Membro de reembolso.

Apenas podem beneficiar deste reembolso os sujeitos passivos que pratiquem operações que conferem direito à dedução. De acordo com o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto (Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso), não estão abrangidos pelo reembolso as pessoas que não sejam sujeitos passivos de IVA (consumidores finais) e os sujeitos passivos isentos ao abrigo dos artigos 9.º, 53.º e 60.º do CIVA.

3.2.3. Requisitos temporais

O exercício do direito à dedução do IVA deve ser efetuado dentro de um determinado prazo temporal. O artigo 167.º da DIVA e o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA referem que o direito à dedução surge quando o imposto dedutível se torna exigível.

O prazo para o exercício do direito à dedução é definido pelo n.º 2 do artigo 98.º do CIVA. O direito à dedução só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, pelo que o IVA apenas pode ser deduzido quatro anos após a exigibilidade do imposto.

Conforme dispõem os n.ºs 2 e 3 do artigo 22.º do CIVA, a dedução deve ser efetuada na

declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas ou de recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação, sem prejuízo do artigo 78.º do CIVA (regularizações). Se a receção dos documentos ocorrer posteriormente à data de emissão da fatura, pode deduzir-se o imposto na declaração periódica correspondente ao período da data de emissão, caso a receção ocorra dentro do prazo de envio da referida declaração. No caso de um sujeito passivo no regime trimestral do IVA, por exemplo, se receciona uma fatura com data de emissão a 27/08/2024, deve ser incluída na declaração periódica do IVA do 3.º trimestre, cuja data limite de submissão é 20/11/2024²². Neste caso, poderia deduzir no 3.º trimestre o IVA desta fatura se a tivesse rececionado entre os dias 27/08/2024 e 20/11/2024.

3.2.3.1. Facto Gerador

De acordo com o n.º 1 do artigo 62.º da DIVA, entende-se por facto gerador do imposto, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto. O facto gerador está associado ao momento em que nasce o imposto, sendo que, em conformidade com o artigo 63.º da DIVA, o imposto torna-se exigível quando é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

3.2.3.2. Exigibilidade

Conforme estatuído no n.º 2 do artigo 62.º da DIVA, entende-se por exigibilidade do imposto, *“o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido”*.

A exigibilidade não coincide com o momento de pagamento da fatura, estando apenas relacionada com o momento da entrega dos bens e da prestação de serviços. É do entendimento da jurisprudência que *“o momento da exigibilidade do imposto, em sede de IVA, não se confunde com o momento do recebimento, nem tão pouco está dele dependente”* (Acórdão do CAAD de 15/02/2013, Processo n.º 96/2012-T, n.º V, a)).

De acordo com o artigo 7.º do CIVA, o imposto é devido e torna-se exigível quando os bens são postos à disposição do adquirente, nas transmissões de bens, no momento da realização

²² De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA.

das prestações de serviços ou no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, nas importações.

O artigo 66.º da DIVA autoriza os Estados-Membros a considerarem, em relação a certas operações ou a certos tipos de sujeitos passivos, que o IVA se torne exigível:

- no momento de emissão da fatura;
- quando o pagamento é recebido;
- dentro do prazo que tiver sido fixado pelo Estado-Membro, nunca posterior ao termo do prazo para emissão de faturas, no caso de não ter sido fixado prazo para emissão de faturas, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador ou nos casos em que a fatura não seja emitida, ou seja emitida fora do prazo.

Este normativo não é aplicável, contudo, às prestações de serviços realizadas por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro em relação às quais o imposto seja devido pelo destinatário de serviços nem às transferências de bens a que se refere o artigo 67.º da DIVA. Este artigo refere que o imposto se torna exigível no momento da emissão da fatura ou, se não tiver sido emitida fatura, o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto (artigo 222.º da DIVA), no caso das entregas e transferências de bens para outros estados-Membros isentas de IVA.

O artigo 8.º do CIVA dispõe que sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível:

- no momento de emissão da fatura, se o prazo para a sua emissão for respeitado;
- quando termina, se o mesmo prazo não for respeitado;
- no caso de adiantamentos ocorridos, ainda que antes do início da entrega de bens ou da prestação de serviços, no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido, em conformidade com o artigo 65.º da DIVA;

No caso dos sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa, previsto no Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, a exigibilidade do imposto ocorre no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, ainda que o recebimento

preceda o momento da realização das operações tributáveis, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do referido decreto. Contudo, o n.º 3 do mesmo artigo refere que se não ocorrer o recebimento do preço incluído em faturas, o imposto é exigível:

- a) no 12.º mês posterior à data de emissão da fatura, no período de imposto correspondente ao fim do prazo;
- b) no período seguinte à comunicação de cessação de enquadramento do regime de IVA de caixa (artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio);
- c) no período correspondente à entrega da declaração de cessação de atividade (artigos 33.º e 34.º do CIVA).

3.3. Métodos do exercício do direito à dedução

O direito à dedução do IVA pode ser exercido através de três métodos: crédito, reporte e reembolso. Essencialmente, o exercício do direito à dedução processa-se através do método subtrativo indireto, do crédito de imposto ou das faturas²³. De acordo com o artigo 179.º da DIVA e n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, ao imposto liquidado pelo sujeito passivo subtrai-se o IVA devido ou pago nas despesas que o sujeito passivo incorreu nesse período.

De acordo com o n.º 1 do artigo 41.º do CIVA, os sujeitos passivos devem submeter uma declaração de IVA:

- mensalmente, se obtiveram um volume de negócios igual ou superior a 650.000 euros no ano civil anterior;
- trimestralmente, se obtiveram um volume de negócios inferior a 650.000 euros no ano civil anterior.

Aquando do apuramento do IVA na declaração periódica:

- Se o montante de IVA a favor do sujeito passivo for inferior ao imposto a favor do Estado, o sujeito passivo entrega ao Estado o montante correspondente à diferença;
- Se o montante de IVA a favor do sujeito passivo for superior ao imposto a favor do

²³ Descrito anteriormente no ponto 2.2.

Estado, conforme o disposto no artigo 183.º da DIVA, existem três opções:

1. O sujeito passivo pode reportar esse montante para o período seguinte, no qual irá ser deduzido, de acordo com o n.º 4 do artigo 22.º do CIVA;
2. O sujeito passivo pode solicitar o reembolso do imposto suportado em excesso, caso cumpra as condições constantes no artigo 22.º do CIVA;
3. O sujeito passivo pode solicitar o reembolso de uma parte do montante excedente e reportar o valor restante para o período seguinte.

Todavia, será de referir, que os Estados-Membros podem não autorizar o reembolso quando o excedente for insignificante.

Na prática, o método de reporte é relativamente simples, sendo apenas necessário colocar o valor no campo 96 da declaração periódica do IVA do período em causa e inscrever o mesmo montante no campo 61 da declaração periódica do IVA do período seguinte.

Para recorrer ao método do reembolso, o sujeito passivo tem de cumprir as condições constantes nos n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º do CIVA. Os sujeitos passivos apenas podem solicitar reembolso de IVA quando:

- persistir crédito a seu favor superior a 250 euros, passados 12 meses desde o período em que se iniciou o excesso;
- o crédito a seu favor exceder 3.000 euros, mesmo que ainda não tenham decorrido os 12 meses desde o período em que se iniciou o excesso;
- ocorrer a cessação de atividade, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25 euros;
- passem a enquadrar-se no disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 29.º, no n.º 1 do artigo 54.º ou no n.º 1 do artigo 61.º, desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25 euros.

Para solicitar o reembolso do IVA, os sujeitos passivos devem inscrever o montante que pretendem no campo 95 da declaração periódica do IVA acompanhada da relação de

fornecedores²⁴ e de clientes²⁵ do período do pedido e dos 3 períodos anteriores, de acordo com o n.º 4 do artigo 2.º do Despacho-Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

²⁴ De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Despacho-Normativo n.º 18-A/2010, de 01.07: “*Relação com identificação por campo da declaração periódica dos fornecedores de bens ou serviços e das importações em que, com referência ao período declarativo, tenha havido liquidação de imposto, com indicação do respetivo valor de aquisição, do IVA dedutível e, se for caso disso, das situações em que, por força da lei, o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto*”.

²⁵ Em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Despacho Normativo 18-A/2010, de 01.07: “*Relação com identificação dos clientes a quem, com referência ao período declarativo, foram efetuadas as transmissões de bens e as prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA, previstas em legislação especial, sem liquidação do IVA, com direito a dedução e indicação do respetivo valor*”.

Capítulo IV – Limitações, restrições e exclusões do direito à dedução do IVA em Portugal

4.1. Exclusões do direito à dedução - Diretiva IVA

O direito à dedução do IVA está condicionado, regra geral, ao destino que é dado aos bens e serviços adquiridos. Como referido supra, apenas pode ser deduzido o imposto suportado em despesas que sejam necessárias para o exercício da atividade económica do sujeito passivo, de acordo com o artigo 20.º do CIVA. Contudo, existem previstas na lei outras limitações e exclusões do direito à dedução do IVA.

O artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (DIVA) prevê que o Conselho, deliberando por unanimidade e sob proposta da Comissão, determine quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. De um modo geral, este artigo exclui de imediato do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias (despesas de luxo), recreativas ou de representação. Enquanto não são determinadas especificamente as despesas não dedutíveis, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data (como foi o caso de Portugal), na data da respetiva adesão.

O TJUE²⁶ refere que *“a faculdade concedida aos Estados-Membros no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva não constitui um poder discricionário absoluto de excluir todos os bens e serviços ou a quase totalidade destes do direito a dedução do IVA e de esvaziar, assim, do seu conteúdo, o regime criado pelo artigo 11.º, n.º 1, da Segunda Diretiva. A referida faculdade não tem por objeto, portanto, exclusões gerais e não dispensa os Estados-Membros da obrigação de precisar suficientemente quais os bens e serviços para os quais está excluído o direito a dedução”*. No entanto, apesar da letra da lei aparentar a concessão de uma liberdade legislativa aos Estados-Membros, *“uma vez que se trata de um regime que constitui uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA”*, este *“regime é de interpretação restritiva”*. Significa, portanto, que esta norma não atribui uma margem total aos Estados-Membros para introduzir e alterar a legislação nacional de acordo com os

²⁶ Acórdão do TJUE de 30/09/2010, *Oasis East sp. z o.o.*, Processo C-395/09, ECLI:EU:C:2010:570, n.ºs 23 e 24.

próprios critérios, de modo a garantir a proporcionalidade e neutralidade do imposto.

No artigo 177.º da DIVA, é permitido, após consulta do Comité do IVA, que os Estados-Membros excluam, por razões conjunturais, de forma parcial ou total a dedução bens de investimento ou outros bens. É-lhes ainda autorizado que, de modo a evitar concorrência desleal, em vez de recusar a dedução, tributem os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território da Comunidade ou importado, desde que essa tributação não exceda o montante do IVA que incidiria sobre a aquisição de bens similares.

De acordo com o TJUE²⁷, *“esta disposição autoriza, pois, um Estado-Membro a adotar medidas de carácter temporário destinadas a fazer face a uma situação conjuntural na qual se encontra a sua economia num dado momento. Portanto, a aplicação das medidas referidas por esta disposição deve ser limitada no tempo e, por definição, estas não podem ser de natureza estrutural”*.

O artigo 168.º-A da DIVA limita o direito à dedução de despesas relacionadas com imóveis utilizados tanto para atividades empresariais como para seu uso próprio ou do pessoal, sendo apenas dedutível proporcionalmente o IVA relativo às despesas de utilização empresarial do imóvel. O mesmo artigo permite aos Estados-Membros a aplicação da mesma regra relativamente a outros bens integrados no património da empresa.

4.2. Exclusões do direito à dedução - Código do IVA

Na génese do sistema de dedução do IVA português, o legislador optou por aplicar a cláusula *standstill* prevista no n.º 6 do artigo 17.º da Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio, em vigor à data, que posteriormente foi substituída pelo artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (DIVA).

De acordo com o subdiretor-geral dos impostos²⁸, a *“opção do legislador nacional, face à dificuldade de distinção entre o uso particular e o profissional, foi no sentido de restringir o direito à dedução do IVA que incide sobre certas despesas, estabelecendo uma presunção de afetação a fins particulares”*. No entanto, o legislador nacional não consagrou a

²⁷ Acórdão do TJUE de 08/01/2002, *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH*, Processo C-409/99, ECLI:EU:C:2002:2, n.º 67.

²⁸ Informação Vinculativa de 16/07/2012, Processo n.º 3479, n.º 25.

possibilidade de os sujeitos passivos se defenderem desta presunção, conforme o artigo 73.º da LGT, provando que as despesas que pretendem deduzir têm caráter exclusivamente profissional.

O TJUE²⁹ defende que “(...) no estado atual do direito comunitário, uma legislação que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de receção, de restaurante e de espetáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objetivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afeta excessivamente os objetivos e princípios da Sexta Diretiva”.

A nível nacional, o TCAS³⁰ afirma que “sendo as normas ínsitas no artigo 21.º do CIVA subsumíveis a presunções legais de não afetação a operações tributáveis, devem admitir prova em contrário (artigo 73.º da LGT), pelo que desde que confirmada no caso concreto a afetação das despesas à atividade tributária do sujeito passivo é legítima a dedução do IVA incorrido”.

De acordo com o CAAD, o artigo 21.º do CIVA prevê “um conjunto de exclusões, que visam evitar deduções abusivas” (Acórdão do CAAD de 29/12/2022, Processo n.º 226/2022-T, n.º I, alínea ab.). Este artigo exclui do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

- a) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletos**

De acordo com a jurisprudência do CAAD³¹, “nada obsta a que os Estados-Membros estabeleçam exclusões gerais do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago na compra de veículos automóveis utilizados pelo sujeito passivo para as necessidades das suas operações tributáveis, mesmo que estes veículos constituam um instrumento indispensável ao exercício da atividade exercida pelo sujeito passivo em causa ou que, no caso concreto, nem possam ser utilizados para fins privados pelo respetivo sujeito passivo”.

²⁹ Acórdão do TJUE de 19/09/2000, *Ampafrance SA*, Processos Apensos C-177/99 e C-181/99, ECLI:EU:C:2000:470, n.º 62.

³⁰ Acórdão do TCAS de 27/10/2021, Processo n.º 1113/05.8 BELSB, n.º 2.1.

³¹ Acórdão do CAAD de 25/08/2021, Processo n.º 497/2020-T, n.º IV.

Assim, em conformidade com o STA³², “as restrições ao direito de dedução do IVA no caso das viaturas automóveis resultou da necessidade de controlar aquisições formais de viaturas por empresas (supostamente para o desenvolvimento da sua atividade empresarial), mas que, na verdade, se destinavam a ser utilizadas exclusiva, primacial ou concomitantemente para fins totalmente alheios aos objetivos empresariais ou às atividades desenvolvidas pelas sociedades adquirentes, ou seja, em benefício pessoal de terceiros à pessoa da adquirente”.

O STA³³ enfatiza também que “considerando que o legislador fiscal nacional não excluiu a dedução de IVA contido nas despesas relativas a toda e qualquer viatura adquirida pelo sujeito passivo mas que apenas excluiu essa dedução quando incluído nas despesas relativas à aquisição de viaturas que pelo seu tipo de construção e equipamento sejam suscetíveis de ter uma utilização que extravase os fins próprios da atividade empresarial e que essa limitação, como vimos já, o direito da União Europeia consente desde que a norma limitadora recorte com precisão as concretas situações a que essa exclusão se reporte, o que, como está bem de ver, a norma nacional respeita, não há qualquer fundamento, para que se julgue que artigo 21.º, n.º 1 al. a) do CIVA - interpretado no sentido de que fica excluída o direito à dedução independentemente da alegação e prova que o sujeito passivo faça de que, não obstante as razões subjacentes à consagração daquele comando, utiliza exclusivamente a viatura automóvel adquirida no exercício da sua atividade empresarial - padece de inconstitucionalidade ou é desconforme o Direito da União”.

De acordo com a segunda parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, é “considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor”.

Importa referir que, pese embora o legislador aponte para a utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial das viaturas, o requisito chave que exclui o direito à dedução é o tipo de construção e equipamento das mesmas não ser afeto exclusivamente às referidas

³² Acórdão do STA de 03/02/2021, Processo 0353/11.5BECTB 01017/17, n.º 3.2.2.

³³ *Idem* nota anterior.

atividades. Em conformidade com o STA³⁴, “no conceito de viatura de turismo imposto pelo legislador fiscal são o tipo de construção e o equipamento da viatura, e não o fim a que é afetado pelo adquirente, que constituem o elemento determinante da exclusão do direito de dedução suportado na respetiva aquisição. Só estão excluídos desse conceito os veículos automóveis que, face ao tipo de construção e ao equipamento que possuem (i) se destinem unicamente ao transporte de mercadorias ou a ser exclusivamente utilizados no desenvolvimento de uma atividade agrícola, comercial ou industrial ou que (ii) sendo misto, não tenha mais do que nove lugares incluindo o condutor”.

É do entendimento do STA³⁵ que, “para efeitos de se decidir pela existência ou não do direito à dedução do imposto é indiferente que o sujeito passivo desenvolva efetivamente uma atividade (agrícola, comercial ou industrial) e que a atividade que desenvolve exija que possua viaturas, incluindo de transporte de mercadorias ou de mercadorias e também de passageiros (...). O que releva é, tão só, saber se a viatura adquirida (...) se integra no conceito objetivo de viatura de turismo tal como ficou definido pelo legislador fiscal na al. a), do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA”.

Importa ainda referir que o conceito de viatura de turismo é exclusivo do CIVA, sendo que “constitui um conceito ou “categoria autónoma” relativamente às especiais classificações previstas no Código da Estrada ou regulamentação conexas”³⁶.

De acordo com as alíneas a), f) e g) do n.º 2.º do artigo 21.º do CIVA, não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução do IVA referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA:

- Das despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo. No caso de atividades relacionadas com o transporte de passageiros (táxis), locação de viaturas, entre outras, o IVA suportado com viaturas de turismo não é excluído do direito à dedução;
- De despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação

³⁴ *Idem* nota anterior.

³⁵ *Idem* nota anterior.

³⁶ *Idem* nota anterior.

em viaturas elétricas ou híbridas *plug-in*, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas *plug-in*, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC;

- De despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL ou a GNV, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, na proporção de 50 %.

A alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC refere-se à Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, com as alterações introduzidas pelo artigo 24.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. Os limites de valor de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas variam de acordo com a data de aquisição e a componente ecológica (fiscalidade verde), conforme Tabela 4.1.

Tabela 4.1

Limites de valor de aquisição de veículos (Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho)

Data de Aquisição	Tipo de Veículo	Valor de Aquisição (em euros)
01/01/2010 - 31/01/2010	Todos	40.000
01/01/2011 - 31/01/2011	Movidos exclusivamente a energia elétrica	45.000
	Restantes veículos	30.000
01/01/2012 - 31/12/2014	Movidos exclusivamente a energia elétrica	50.000
	Restantes veículos	25.000
Após 01/01/2015	Movidos exclusivamente a energia elétrica	62.500
	Veículos híbridos <i>plug-in</i>	50.000
	Veículos movidos a GPL ou GNV	37.500
	Restantes veículos	25.000

De acordo com a informação vinculativa³⁷ da Autoridade Tributária e Aduaneira, "os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, para este efeito, são considerados com exclusão do IVA".

Importa referir que, de acordo com a decisão arbitral do CAAD³⁸, o valor de aquisição das viaturas é composto pelo valor da viatura acrescido de eventuais extras estruturais que contribuam para o funcionamento da viatura e sejam aplicados em data anterior à data de utilização da mesma. O valor de aquisição de equipamentos acessórios "não integra, nem deve ser acrescido ao preço de compra da referenciada viatura automóvel (...) e, como tal, não deve ser considerado como parte integrante do respetivo custo de aquisição", desde que não constituam "quaisquer gastos acessórios incorridos até à entrada em funcionamento ou utilização daquela viatura, nem (...) custos diretamente atribuíveis para colocar a viatura na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida". Não são considerados no custo da viatura bens que o sujeito passivo "poderia ter adquirido (...) em momento muito posterior àquele em que o fez ou poderia até nunca os ter adquirido e, em qualquer um desses casos, é manifesto que sempre teria, como efetivamente tem, aquela viatura a funcionar da forma pretendida e apta a ser normalmente utilizada para o fim a que se destina".

A título exemplificativo, veja-se o exemplo da aquisição de duas viaturas de turismo, em 2024, cujo IVA foi liquidado na fatura de aquisição:

1. Veículo A: 20.000 euros + IVA (23%³⁹)

a) Se for movido a gasóleo ou gasolina:

Os 4.600 euros do IVA (20.000 euros x 23%), regra geral, não são dedutíveis por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, pelo que é suportado na íntegra pelo sujeito passivo. Neste caso, dado o valor de aquisição, não se aplicam os limites estabelecidos pela Portaria n.º 467/2010, de 07.07 na sua redação atual.

No entanto, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, os sujeitos passivos que tenham como objeto de atividade a venda ou exploração de veículos

³⁷ Informação Vinculativa de 09/12/2015, Processo n.º 9577, n.º 12.

³⁸ Acórdão do CAAD de 07/07/2022, Processo n.º 770/2021-T, n.º III.2., §3. n.º 15.

³⁹ Nas transmissões de veículos no território continental, é aplicada a taxa de IVA de 23%, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

podem deduzir este montante de IVA. É aqui cumprido um dos requisitos subjetivos basilares do direito à dedução do IVA.

b) Se for movido exclusivamente a energia elétrica ou híbrido *plug-in*:

A priori, como se trata de uma viatura de turismo, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o IVA suportado na aquisição desta viatura não deveria ser dedutível. Neste caso, a exceção prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA também se aplica, pelo mesmo fundamento descrito na alínea a) deste exemplo.

Contudo, através da exceção prevista na alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, os 4.600 euros de IVA suportado são dedutíveis, visto que o valor de aquisição da viatura não excede os limites previstos na Portaria n.º 467/2010, de 07.07: 62.500 euros relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica e 50.000 euros relativamente a veículos híbridos *plug-in*.

c) Se for movido a GPL ou GNV:

A priori, como se trata de uma viatura de turismo, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o IVA suportado na aquisição desta viatura não deveria ser dedutível. Neste caso, a exceção prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA também se aplica, pelo mesmo fundamento descrito na alínea a) deste exemplo.

Contudo, através da exceção prevista na alínea g) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, os 4.600 euros de IVA suportado são dedutíveis na proporção de 50%, visto que o valor de aquisição da viatura não excede o limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 07.07: 37.500 euros relativamente a veículos movidos a gases de petróleo liquefeito ou gás natural veicular. Assim, o sujeito passivo poderia deduzir 2.300 euros (4.600 euros x 50%) de IVA.

2. Veículo B: 80.000 euros + IVA (23%)

a) Se for movido a gasóleo ou gasolina:

Tal como no veículo A, os 18.400 euros do IVA (80.000 euros x 23%), regra geral, não são dedutíveis por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, pelo que é suportado na íntegra pelo sujeito passivo.

Neste caso, não se aplicam os limites previsto na Portaria n.º 467/2010, de 07.07, na sua redação atual, mas aplica-se o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, de acordo com os fundamentos evidenciados no exemplo 1.

- b) Se for movido exclusivamente a energia elétrica ou híbrido *plug-in* ou movido a GPL ou GNV:

Regra geral, como se trata de uma viatura de turismo, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o IVA suportado na aquisição desta viatura não deveria ser dedutível. Neste caso, a exceção prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA também se aplica, pelo fundamento já descrito.

Através da análise da exceção prevista na alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, verifica-se que o valor de aquisição da viatura excede o limite previsto na Portaria n.º 467/2010, de 07.07, pelo que o IVA suportado a montante não é dedutível.

b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%

De um modo geral, o IVA suportado com gasolina não é dedutível e o imposto suportado com gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é dedutível em 50%. No entanto, quando se trata dos bens a seguir indicados, o imposto relativo aos consumos de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível:

- i) Veículos pesados de passageiros;
- ii) Veículos licenciados para transportes públicos, excetuando-se os rent-a-car;
- iii) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados;
- iv) Tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola;
- v) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg.

A alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA prevê que não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nas despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito

passivo, sem prejuízo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, relativamente a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda.

Com a cláusula suprarreferida, o legislador afastou o direito à dedução dos combustíveis das exclusões referentes às viaturas de turismo. Ou seja, independentemente de as viaturas serem ou não de turismo, regra geral, o IVA suportado na aquisição de gasolina não é dedutível e o suportado na aquisição de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é dedutível em metade.

De acordo com a alínea h) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução das despesas respeitantes a eletricidade utilizada em viaturas elétricas ou híbridas *plug-in*.

Nos últimos anos, com a ascensão dos TVDE, tem-se suscitado a questão acerca da dedução total ou parcial dos combustíveis utilizados nestes veículos. De facto, os gastos com combustíveis estão diretamente relacionados com o objeto da atividade destes sujeitos passivos. No entanto, esta alínea não contempla o tipo de atividade do sujeito passivo. De acordo com o CAAD⁴⁰, estes veículos são regulados pela Lei n.º 45/2018, de 10 de agosto, pelo que *“não se encontram licenciados para transportes públicos”*. Assim, estes sujeitos passivos estão apenas autorizados *“a deduzir 50% do imposto contido nas aquisições de gasóleo, ainda que o mesmo se destinasse a utilização em viaturas de turismo afetas ao transporte de passageiros, mas não licenciadas para transportes públicos”*.

O CAAD⁴¹ refere ainda que *“conforme entendimento do Tribunal de Justiça, a exclusão/limitação do direito à dedução mantém-se “igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas”*.

Por outro lado, é enunciado no mesmo acórdão⁴² que, na atividade de transporte em táxis, regulada pelo Decreto-Lei n.º 251/98, de 11 de agosto, os veículos são obrigatoriamente licenciados como transportes públicos aplicando-se, conseqüentemente, a subalínea ii) da

⁴⁰ Acórdão do CAAD de 03/12/2020, Processo n.º 143/2020-T, n.º 49 e 51.

⁴¹ Despacho do TJUE de 17/09/2020, *Super Bock Bebidas SA*, Processo C- 837/19, ECLI:EU:C:2020:721, n.º 44, citado no Acórdão do CAAD de 03/12/2020, Processo n.º 143/2020-T, n.º 64.

⁴² Acórdão do CAAD de 03/12/2020, Processo n.º 143/2020-T, n.º 15.6.

alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens

As alíneas d) e e) do n.º 2.º do artigo 21.º do CIVA, preveem que não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução do IVA das despesas:

- d) Para as necessidades diretas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%;
- e) Relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados diretamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 25%.

Sendo esta norma bem definida e restrita, os casos que chegaram à instância do TJUE⁴³ foram submetidos à premissa de que “*as exclusões do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas*”.

f) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções

As alíneas b), d) e e) do n.º 2.º do artigo 21.º do CIVA, preveem que não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução do IVA:

- b) De despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos,

⁴³ Despacho do TJUE de 17/09/2020, *Super Bock Bebidas SA*, Processo C- 837/19, ECLI:EU:C:2020:721, n.º 45.

dormitórios e similares;

É de notar que as despesas relativas aos serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados, isenção incompleta prevista no n.º 36 do artigo 9.º do CIVA, apenas podem ser deduzidas se o sujeito passivo optar pela renúncia à isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

O fornecimento de refeições ao pessoal da empresa apenas é dedutível quando é efetuado pelo próprio sujeito passivo. Conforme o entendimento do STA⁴⁴, mesmo que a empresa disponha de *“uma cantina e bar, onde são servidas refeições e prestados serviços de bar, pagos pela recorrida à empresa com a qual contratou o respetivo fornecimento, recebendo a recorrida dos seus trabalhadores os valores referentes às refeições, sem liquidar IVA. (...) não cobrando IVA dos seus trabalhadores, não está a exercer uma atividade acessória, ficando excluído o direito à dedução do IVA que suporta pela alínea d) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA. É certo que a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo diz-nos que a exclusão não vale quando se trate de despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de refeições, alimentação e bebidas, em cantinas. Mas esta regra não vale no nosso caso, em que o fornecimento não é feito pela recorrida, mas por terceiro”*.

- d) Das despesas mencionadas na alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, com exceção de tabacos, efetuadas para as necessidades diretas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%;
- e) Das despesas de alojamento, alimentação e bebidas relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados diretamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 25%.

⁴⁴ Acórdão do STA de 06/12/2006, Processo n.º 0567/06, n.º II.

O TJUE⁴⁵ considera que “*categorias de despesas como as previstas no artigo 21.º, n.º 1, alíneas c) e d), do Código do IVA, respeitantes, designadamente, aos transportes e às viagens de negócios, ao alojamento, à alimentação e às bebidas, estão definidas de maneira suficientemente precisa tendo em conta as exigências impostas pela jurisprudência*”.

É ainda do entendimento do TJUE⁴⁶ que a cláusula *standstill* prevista no artigo 176.º da DIVA “*autoriza os Estados-Membros a excluir do direito a dedução do IVA categorias de despesas que têm um carácter estritamente profissional, quando estas últimas estejam definidas de forma suficientemente precisa*”.

g) Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração

Esta alínea não deixa dúvidas, visto que as despesas de luxo são excluídas, *a priori*, do direito à dedução, conforme estipulado pelo artigo 176.º da DIVA.

Por fim, de referir que a alínea c) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA prevê que não se verifica a exclusão do direito à dedução das despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, quando efetuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio, mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respetivo reembolso.

Conforme o disposto no n.º 3 do artigo 21.º do CIVA, não conferem também direito à dedução do imposto as aquisições de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou antiguidades, efetuadas de acordo com o disposto em legislação especial, quando o valor da sua transmissão posterior, de acordo com legislação especial, for a diferença entre o preço de venda e o preço de compra.

4.3. Isenções

As isenções são benefícios fiscais que dispensam os sujeitos passivos de liquidar imposto, criadas para beneficiar determinadas atividades de interesse geral, como sejam a saúde e outras. Em sede de IVA, as isenções estão previstas no Capítulo 2 do Título IX da DIVA e

⁴⁵ Despacho do TJUE de 17/09/2020, *Super Bock Bebidas SA*, Processo C- 837/19, ECLI:EU:C:2020:721, n.º 42.

⁴⁶ Despacho do TJUE de 17/09/2020, *Super Bock Bebidas SA*, Processo C- 837/19, ECLI:EU:C:2020:721, n.º 43.

no Capítulo 2 do CIVA.

A existência de isenções provoca uma distorção no sistema do IVA, visto que constituem uma supressão ao princípio de que o imposto é liquidado sobre todas as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, conforme previsto no artigo 1.º do CIVA. Acresce que, em alguns tipos de isenções, o direito à dedução do IVA é vedado ao sujeito passivo, colocando em causa a neutralidade do imposto.

De acordo com Palma (2021, p. 95), no IVA *“as situações de isenção clássica traduzem-se na não liquidação de imposto nas operações ativas por parte do sujeito passivo beneficiário (o beneficiário paga imposto, mas não liquida). Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção”*.

É de salientar que, em conformidade com o CAAD⁴⁷, *“os casos de isenção não se confundem com os de não incidência de imposto”. Nas isenções, “a norma de incidência encontra o seu natural campo de aplicação, mas esta é postergada pela regra excepcional que afasta a tributação, em consideração de fatores de natureza política económica ou social (...) que o legislador entendeu merecedoras do regime de isenção. Por outras palavras, há lugar a IVA, porque ocorrem os elementos tipificadores do facto tributário, mas há, também, uma dispensa dele, não se atribuindo eficácia à norma de incidência”*.

No sistema de IVA, podem definir-se dois tipos de isenções: completas (totais ou de taxa zero) e incompletas (parciais ou simples).

4.3.1. Isenções completas

As isenções completas, totais ou de “taxa zero”, estão previstas nos artigos 138.º, 139.º, 146.º e 147.º da DIVA, no artigo 14.º do CIVA e no artigo 14.º do RITI.

Os artigos 138.º e 139.º da DIVA preveem as isenções nas entregas de bens, estando em analogia com o artigo 14.º do RITI. Os artigos 146.º e 147.º da DIVA mencionam as isenções nas exportações e nas transmissões intracomunitárias de bens, em correspondência com o

⁴⁷ Acórdão do CAAD de 17/10/2017, Processo n.º 169/2017-T, n.º III, alínea B.

artigo 14.º do CIVA.

Os sujeitos passivos que beneficiam destas isenções não liquidam o IVA nas operações de venda e prestação de serviços que praticam e têm o direito de deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços relacionados com a sua atividade. Têm a obrigação de declarar o valor das operações tributáveis na declaração periódica do IVA e podem solicitar o reembolso do imposto suportado a montante. Assim, estas isenções são vulgarmente conhecidas como "taxa zero", pois o seu efeito é neutro para o sujeito passivo, garantindo a neutralidade do imposto.

Devido ao princípio do destino no comércio internacional, que exige que *“bens produzidos num país para serem consumidos noutra, saiam do primeiro sem qualquer conteúdo fiscal, aptos a suportar no segundo (país do consumo) uma tributação similar à dos bens internamente produzidos”*, assegura-se *“assim uma plena concorrência sem distorções devidas ao fator fiscal, à isenção dos produtos exportados (ou intracomunitariamente transmitidos)”*, o que *“tem de corresponder a dedução do IVA suportado a montante”* (Cambão, 2015, p. 8).

Conforme menciona Basto (1991, citado por Palma, 2021, p. 96), *“a isenção com reembolso dos impostos suportados a montante, ou taxa zero, não altera (...) as qualidades de neutralidade do IVA e consegue o efeito de proteger totalmente do imposto o consumo do bem a que essa isenção completa se aplica”*.

4.3.2. Isenções incompletas

As isenções incompletas, parciais ou simples estão previstas nos artigos 132.º a 137.º, 287.º e 288.º da DIVA e nos artigos 9.º e 53.º do CIVA.

Os artigos 132.º a 137.º da DIVA preveem isenções para atividades económicas específicas de interesse geral, correspondendo ao artigo 9.º do CIVA. Os artigos 287.º e 288.º da DIVA definem o regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, isentando os sujeitos passivos (pessoas singulares) que tenham um volume de negócios anual inferior a 15.000 euros.

Neste tipo de isenções, de acordo com o CAAD⁴⁸, *“o sujeito passivo beneficiário está*

⁴⁸ Acórdão do CAAD de 17/10/2017, Processo n.º 169/2017-T, n.º III, Alínea B.

dispensado de liquidar imposto nas operações ativas, mas fica onerado com uma contrapartida: não pode deduzir o suportado nas aquisições de bens e serviços efetuadas a montante, ao contrário do que sucederia se se enquadrasse no regime normal (de não isenção)”. Assim, estas isenções constituem uma limitação ao direito à dedução do IVA, o que afeta diretamente a neutralidade do imposto.

A jurisprudência⁴⁹ refere ainda que, no caso “*de isenções parciais, pode estar-se perante um presente envenenado: o beneficiário da isenção não liquida imposto e, portanto, a sua atividade é beneficiada, porque os bens e serviços que transaciona podem ser colocados mais baratos, ao não integrarem IVA. Mas, por outro lado, não lhe sendo permitido recuperar o imposto que suportou nas aquisições que fez, imposto esse que, tendencialmente, vai incorporar no preço dos bens e serviços que vende ou presta, pode acontecer que tais bens ou serviços, acabem por sair mais caros do que os comercializados pelos operadores que não gozem de isenção”.*

4.3.3. Renúncia à isenção

A neutralidade do imposto é o princípio basilar do sistema de IVA. Como tal, o legislador nacional permite, no artigo 12.º do CIVA, que alguns sujeitos passivos possam renunciar à isenção. Tal como refere Palma (2021, p. 98), a concessão da faculdade de renúncia à isenção “*é uma forma de restaurar o direito a deduzir o imposto que constitui a pedra angular de todo o sistema do IVA, eliminando o imposto “oculto” (o IVA não deduzido), que penaliza os sujeitos passivos, mesmo que estes se situem no último estágio da cadeia de produção, em particular em fases de investimento significativo, caracterizadas por aquisições vultuosas, permitindo-lhes serem tributados pelo regime normal e assim recuperarem o IVA incorrido”.*

Podem beneficiar da renúncia à isenção os sujeitos passivos que efetuem as prestações de serviços referidas:

- no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA: prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo

⁴⁹ *Idem* nota anterior.

competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;

- no n.º 36 do artigo 9.º do CIVA: serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados;
- no n.º 2 do artigo 9.º do CIVA: prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, que não sejam pessoas coletivas de direito público, relativamente às prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, que não decorram de acordos com o Estado, no âmbito do sistema de saúde, nos termos da respetiva lei de bases;
- no n.º 34 do artigo 9.º do CIVA: prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores;
- no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA: locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução;
- no n.º 30 do artigo 9.º do CIVA: transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução.

A opção pela renúncia à isenção não é automática, sendo que o sujeito passivo tem de entregar a declaração de início ou alteração de atividade com a opção pelo regime normal de tributação e está obrigado a permanecer no mesmo regime durante, pelo menos, 5 anos.

O artigo 55.º do CIVA permite que sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA possam renunciar à isenção, podendo optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis ou, no caso de serem retalhistas, pelo regime especial previsto no artigo 60.º do CIVA. A renúncia é processada através da entrega da declaração de início ou de alteração de atividade e o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo tal prazo, apresentar a declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º do CIVA no caso de desejar voltar ao regime de isenção.

4.4. Direito à dedução para sujeitos passivos mistos

Os sujeitos passivos mistos são operadores económicos que praticam simultaneamente operações que conferem (regime normal) e que não conferem direito à dedução (isenções incompletas) do IVA. Com esta sobreposição de atividades, surgiu a necessidade de o legislador criar uma limitação ao direito à dedução destes sujeitos passivos.

O artigo 173.º da DIVA refere que as aquisições de bens e serviços utilizados para efetuar, tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução, apenas são dedutíveis relativamente à parte do IVA proporcional às operações que conferem direito à dedução. O mesmo artigo permite que os Estados-Membros autorizem o sujeito passivo:

- A determinar um *pro-rata* para cada setor da respetiva atividade, se existirem contabilidades distintas para cada um desses setores;
- A obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro-rata* para cada sector da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;
- A autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;
- A autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução apenas relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante às operações que conferem direito à dedução;
- A estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respetivo montante for insignificante.

Os métodos de dedução relativa a bens de utilização mista estão previstos no artigo 23.º do CIVA: método da afetação real e método *pro-rata*.

O n.º 9 do artigo 23.º do CIVA prevê que o Ministro das Finanças possa considerar como inexistentes as operações que deem lugar à dedução ou as que não confirmem esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável a aplicação dos métodos de dedução.

4.4.1. Método da afetação real

O método da afetação real, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, é utilizado

no decurso das atividades dos sujeitos passivos mistos para determinar a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista, parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica.

O n.º 2 do mesmo artigo refere que o sujeito passivo pode efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Autoridade Tributária e Aduaneira lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

O Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, indica que *“deve determinar-se o grau, proporção ou intensidade da utilização de cada bem ou serviço em operações que decorrem de atividade económica sujeita a IVA e de operações que dela não decorrem, através de critérios objetivos, podendo ser referidos a título meramente indicativo, os seguintes:*

- a) A área ocupada;*
- b) O número de elementos do pessoal afeto;*
- c) A massa salarial;*
- d) As horas-máquina;*
- e) As horas-homem”.*

Assim sendo, neste método, *“o direito à dedução surge regulado em função do destino dos bens e serviços, pelo que é a natureza objetiva da utilização do bem ou serviço que determina a parte de IVA incorporada no preço de aquisição que pode ou não deduzir-se”* (Palma, 2021, p.112).

O mesmo ofício exemplifica algumas operações não decorrentes de atividades económicas, como sejam: *“a percepção de dividendos ou lucros provenientes da detenção de participações sociais; as mais-valias resultantes da mera aquisição e alienação de participações sociais; os rendimentos resultantes de aplicações em fundos de investimento e as mais-valias geradas pela simples venda dessas aplicações; e as entradas em capital para sociedades, nomeadamente por admissão de um novo sócio, ou a emissão de ações por sociedades anónimas com vista à respetiva subscrição por novos acionistas”.*

O método da afetação real, por ser definido de acordo com a atividade específica do sujeito passivo, é de aplicação preferencial, quando possível. No entanto, tem gerado alguma controvérsia entre a interpretação realizada pela administração fiscal e pelos contribuintes, nomeadamente no setor bancário.

O CAAD⁵⁰ declarou que o “*método previsto no n.º 9 do Ofício-Circulado 30108*⁵¹, que não tem em conta o valor inicial do bem em causa no momento da sua entrega, em situação que se comprova uma afetação real e significativa de uma parte dos custos gerais à disponibilização dos veículos, não tem potencialidade para garantir uma repartição mais precisa do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios, pelo que, também sob esta perspetiva, é incompatível com a alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, como entendeu o TJUE no processo C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd”.

A jurisprudência supracitada refere ainda que a “*imposição de utilização do «coeficiente de imputação específico» indicado no ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30108 enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado por ofensa do princípio da legalidade e errada interpretação dos n.ºs 2, 3, alínea b), e 4 do artigo 23.º do CIVA, e da alínea c) do n.º 2 do artigo 173.º da Diretiva n.º 2006/112”.*

4.4.2. Método do *pro-rata*

O método do *pro-rata* de dedução está previsto nos artigos 174.º e 175.º da DIVA e na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA.

A determinação do *pro-rata* é efetuada, de acordo com o artigo 174.º da DIVA, através da fração apresentada em 4.1.

⁵⁰ Acórdão do CAAD de 21/06/2022, Processo n.º 844/2021-T, n.º 3.2.6.

⁵¹ Na aplicação do método da afetação real, nos termos do número anterior e sempre que não seja possível a aplicação de critérios objetivos de imputação dos custos comuns, deve ser utilizado um coeficiente de imputação específico, tendo em conta os valores envolvidos, devendo ser considerado no cálculo da percentagem de dedução apenas o montante anual correspondente aos juros e outros encargos relativos à atividade de leasing ou de ALD. Neste caso, a percentagem atrás referida não resulta da aplicação do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA.

$$Pro - rata = \frac{\text{Montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, das operações que confirmam direito à dedução (cf. art. 168.º e 169.º)}}{\text{Montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, das operações que confirmam e não confirmam direito à dedução + subvenções que não estejam diretamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços}} \quad (4.1)$$

O n.º 2 do mesmo artigo exclui da formulação 4.1 o montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na sua empresa, às operações acessórias imobiliárias e financeiras e às operações referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º da DIVA⁵², caso se trate de operações acessórias. O n.º 3 permite a inclusão no cálculo do produto da cessão de bens de investimento, no caso dos Estados-Membros que não exijam regularização em relação a estes bens, nos termos do artigo 191.º da DIVA.

O artigo 175.º da DIVA determina que o *pro-rata* é determinado anualmente, fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior. O *pro-rata* aplicável provisoriamente a determinado ano é calculado com base nas operações do ano anterior. Na falta de tal referência, ou quando esta não seja significativa, o *pro-rata* é estimado provisoriamente, sob controlo da administração, pelo sujeito passivo, de acordo com as suas previsões. Todavia, os Estados-Membros podem continuar a aplicar a sua regulamentação em vigor em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão. A fixação do *pro-rata* definitivo, que é determinado para cada ano durante o ano seguinte, implica a regularização das deduções operadas com base no *pro-rata* aplicado provisoriamente.

Em Portugal, o *pro-rata* de dedução está elencado no artigo 23.º do CIVA. A alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA refere que no decurso das atividades dos sujeitos passivos mistos, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista é determinada através do método *pro-rata* quando um bem ou serviço é parcialmente afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica. O imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.

De acordo com o Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril, os sujeitos passivos que

⁵² Isenções em benefício de outras atividades (isenções incompletas).

praticarem operações decorrentes do exercício de uma atividade económica podem optar por utilizar o método da afetação real.

Nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, a percentagem de dedução resulta da fração apresentada em 4.2.

$$Pro - rata = \frac{\text{Montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do art. 20.º}}{\text{Montante anual, imposto excluído, das operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes de uma atividade económica + subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento}} \quad (4.2)$$

Para determinação da percentagem de dedução, o quociente da fração 4.2 é arredondado para a centésima imediatamente superior, de acordo com o n.º 8 do referido artigo.

No caso de sujeitos passivos que pratiquem simultaneamente atividades decorrentes e não decorrentes de uma atividade económica, não devem ser incluídas no cálculo do *pro-rata* as operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica, pois estas são previamente sujeitas à afetação real, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA.

De acordo com o Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23.04, e no que respeita às subvenções não tributadas, dado que não conexas com o preço das operações tributáveis, deve atender-se ao seguinte:

- a) Caso a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma atividade económica sujeitas a IVA, no caso dos sujeitos passivos mistos, o respetivo montante deve integrar o denominador do *pro-rata* previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, não tendo qualquer influência no montante do imposto dedutível no caso dos sujeitos passivos integrais;
- b) Se a subvenção vise financiar operações decorrentes de uma atividade económica, mas não sujeitas a imposto ou, ainda, a operações não decorrentes de uma atividade económica, o respetivo montante não deve integrar o denominador do *pro-rata*, sendo aplicáveis as regras da afetação real para tais operações.

Nos termos do n.º 5 do artigo 23.º do CIVA, no cálculo do *pro-rata* não são incluídas as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em

relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.

Relativamente ao primeiro ano de atividade dos sujeitos passivos ou nos casos em que a atividade seja substancialmente alterada, de acordo com o n.º 7 do artigo 23.º do CIVA, a dedução do IVA pode ser efetuada com base numa percentagem provisória estimada.

As atividades consideradas no cálculo do *pro-rata* podem gerar controvérsia, nomeadamente, quando consistem em operações financeiras acessórias, conceito que não está definido nem no CIVA nem na DIVA. A jurisprudência do TCAS decidiu que, no caso de uma empresa que vende livros a crédito e debita aos clientes gastos e encargos financeiros, estas operações não são suscetíveis de serem consideradas no cálculo do *pro-rata*. *“Esta exclusão das operações imobiliárias e financeiras deve-se ao facto de não constituírem a atividade económica prosseguida pelo sujeito passivo e de se tratar de operações que não dão origem a custos. Esta regra visa assegurar a neutralidade das operações: se todos os resultados das operações financeiras do sujeito passivo relacionados com uma atividade tributável devessem ser incluídos no denominador, mesmo quando a obtenção desses resultados não implica nenhuma utilização dos bens ou dos serviços pelos quais o IVA é devido ou, pelo menos, só envolve uma utilização muito limitada, o cálculo da dedução seria falseado”* (Cunha, 2004, pp. 338 e 339, citada no Acórdão do TCAS de 10/03/2022, Processo n.º 1481/09.2 BELRS, n.º III.A.).

O referido acórdão cita ainda o TJUE⁵³: *“A este respeito, importa referir que a amplitude dos rendimentos gerados pelas operações financeiras abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Diretiva pode constituir um indício de que estas operações não devem ser consideradas acessórias na aceção do seu artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Diretiva. Contudo, o facto de serem gerados por essas operações rendimentos superiores aos produzidos pela atividade indicada como principal pela empresa em causa não pode, por si só, excluir a sua qualificação de «operações acessórias» na aceção da referida disposição. Com efeito, como corretamente referiu a Comissão, numa situação como a em causa no processo principal, em que a atividade de prospeção apenas tem rentabilidade a médio prazo ou pode mesmo revelar-se não rentável e o volume de negócios relativo às operações que conferem direito à dedução pode ser, conseqüentemente, muito limitado, a*

⁵³ Acórdão do TJUE de 29/04/2004, EDM, Processo C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 77, citado no Acórdão do TCAS de 10/03/2022, Processo n.º 1481/09.2 BELRS, n.º III.A.

inclusão destas operações unicamente pela importância dos rendimentos que produzem poderia, precisamente, ter por efeito falsear o cálculo de dedução”.

4.5. Regularizações das deduções

As regularizações das deduções são parte integrante das limitações e exclusões do direito à dedução do IVA. No caso de as deduções efetuadas serem divergentes das deduções a que o sujeito passivo tem direito, as mesmas devem ser regularizadas.

A DIVA prevê as regularizações das deduções nos artigos 184.º a 192.º enquanto o CIVA o faz nos artigos 24.º a 26.º e no artigo 78.º.

De acordo com o artigo 185.º da DIVA, as regularizações devem ser efetuadas quando se verificarem alterações, após a declaração de IVA, dos fatores tomados em consideração para a dedução (*p.e.*, anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços). No entanto, não é necessário efetuar qualquer regularização nas situações de operações total ou parcialmente por pagar, de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, e das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras. No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.

O n.º 4 do artigo 78.º do CIVA refere que o sujeito passivo de IVA, na qualidade de adquirente, quando tenha efetuado anteriormente o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, deve regularizar o IVA deduzido indevidamente, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo.

No que diz respeito aos sujeitos passivos mistos, de acordo com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, as deduções efetuadas através do método da afetação real e do *pro-rata* de dedução, são deduções provisórias baseadas nos dados do ano anterior. Estas deduções provisórias devem ser corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

4.5.1. Regularizações das deduções relativas a bens móveis do ativo fixo

No que diz respeito aos bens de investimento, conforme estatui o artigo 187.º da DIVA, deve existir regularização quando existam alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez. A regularização deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Todavia, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento da regularização, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão. Estas regularizações são efetuadas anualmente sobre a quinta parte ou, caso o período de regularização tenha sido prolongado, sobre a fração correspondente do IVA que incidiu sobre os bens de investimento em questão.

Nos termos do artigo 188.º da DIVA, no caso de entrega durante o período de regularização, os bens de investimento são considerados afetos a uma atividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de regularização. Presume-se que essa atividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens de investimento for tributada e que está totalmente isenta nos casos em que a entrega de bens de investimento se encontrar isenta. Esta regularização efetua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de regularização. Todavia, quando a entrega de bens de investimento estiver isenta, os Estados-Membros podem não exigir a regularização na medida em que o adquirente seja um sujeito passivo que utiliza os bens de investimento em questão exclusivamente para operações em relação às quais o IVA é dedutível.

No CIVA, as regularizações dos bens do ativo fixo estão elencadas no artigo 24.º, onde está estabelecido que as deduções efetuadas quanto a bens móveis são regularizadas anualmente se ocorrer uma diferença igual ou superior a cinco pontos percentuais entre a percentagem de dedução aplicável nos primeiros cinco anos da utilização do bem e a que tiver sido apurada no ano de aquisição do bem. Estas regularizações devem constar da declaração do último período do ano a que respeita.

De acordo com o n.º 3 do artigo 24.º do CIVA, na prática, no final de cada ano, é calculada a percentagem definitiva de dedução do sujeito passivo de acordo com o método do *pro-rata* de dedução. A regularização, a efetuar com recurso à formulação 4.3, consistirá em 1/5 da diferença entre o IVA deduzido no ano da aquisição e o IVA a deduzir tendo em

consideração o *pro-rata* definitivo apurado em cada um dos anos em que durar o período de regularização.

$$\text{Regularização} = \frac{(\% \text{ definitiva de dedução do primeiro ano de utilização}) - (\% \text{ definitiva de cada um dos anos de regularização})}{5} \quad (4.3)$$

No caso dos sujeitos passivos mistos que utilizem o método da afetação real, conforme dispõe o n.º 4.º do artigo 24.º do CIVA, a regularização ocorre quando a diferença entre a afetação real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 4 anos civis posteriores, respetivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, igual ou superior a 250 euros, sendo a regularização calculada com recurso à formulação apresentada em 4.4.

$$\text{Regularização} = \frac{\text{Dedução definitiva} - \text{Dedução provisória da afetação real}}{5} \quad (4.4)$$

É de notar que, de acordo com o n.º 7 do artigo 24.º do CIVA, as referidas regularizações não são aplicáveis aos bens do ativo fixo de valor unitário inferior a 2.500 euros nem aos que, nos termos do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, relativamente às transmissões de bens do ativo fixo durante o período de regularização, esta é efetuada de uma só vez, relativamente ao período restante até aos 5 anos, considerando-se que tais bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos termos dos n.ºs 32⁵⁴ do artigo 9.º do CIVA, considera-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo no primeiro caso efetuar-se a regularização respetiva. Esta regularização é calculada através da formulação 4.5, onde *n* representa o número de anos restantes até ao esgotamento dos 5 anos de regularização.

$$\text{Regularização} = \frac{\text{Dedução efetuada}}{5} \times n \quad (4.5)$$

⁵⁴ Transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º.

4.5.2. Regularizações das deduções relativas a bens imóveis do ativo fixo

De acordo com o artigo 187.º da DIVA, relativamente aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo das regularizações pode ser prolongado até vinte anos.

O n.º 2 do artigo 24.º do CIVA refere que as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis são regularizadas anualmente se ocorrer uma diferença igual ou superior a cinco pontos percentuais entre a percentagem de dedução aplicável nos primeiros vinte anos da utilização do bem e a que tiver sido apurada no ano de aquisição do bem. De acordo com o n.º 8 do artigo 24.º do CIVA estas regularizações devem constar da declaração do último período do ano a que respeita.

Em conformidade com o n.º 3 do artigo 24.º do CIVA, na prática, no final de cada ano, é calculada a percentagem definitiva de dedução do sujeito passivo de acordo com o método do *pro-rata* de dedução. Através da formulação apresentada em 4.6, calcula-se a variação percentual entre a percentagem definitiva e a percentagem provisoriamente deduzida e, no caso de ser superior a 5%, procede-se à devida regularização.

$$\text{Regularização} = \frac{(\% \text{ definitiva de dedução do ano de aquisição ou ocupação do imóvel}) - (\% \text{ definitiva do cada um dos anos de regularização})}{20} \quad (4.6)$$

No caso dos sujeitos passivos mistos que utilizem o método da afetação real, conforme dispõe o n.º 4 do artigo 24.º do CIVA, a regularização ocorre quando a diferença entre a afetação real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 19 anos civis posteriores, respetivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, igual ou superior a 250 euros, sendo a regularização calculada através da formulação 4.7.

$$\text{Regularização} = \frac{\text{Dedução definitiva} - \text{Dedução provisória da afetação real}}{20} \quad (4.7)$$

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do CIVA, quando ocorrem transmissões dos bens imóveis no período de regularização, esta é efetuada de uma só vez, relativamente ao período restante até aos 20 anos, considerando-se que tais bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos

termos do n.º 30⁵⁵ do artigo 9.º do CIVA, considera-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo no primeiro caso efetuar-se a regularização respetiva. Esta regularização é calculada através da formulação 4.8, onde n representa o número de anos restantes até ao esgotamento dos 20 anos de regularização.

$$\text{Regularização} = \frac{\text{Dedução efetuada}}{20} \times n \quad (4.8)$$

O n.º 6 do artigo 24.º do CIVA estende a aplicação destas regularizações aos bens imóveis afetos a uma atividade não tributada, relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando:

- a) O sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;
- b) O sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º do CIVA ou nos n.ºs 3 e 4 do artigo 55.º do CIVA (término da renúncia à isenção);
- c) O imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º⁵⁶.

⁵⁵ Operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

⁵⁶ Isenção da locação de bens imóveis, com exceção das prestações de serviços de alojamento efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas (incluindo parques de campismo); a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos; a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial; a locação de cofres-fortes; e a locação de espaços para exposições ou publicidade.

Capítulo V – Direito à dedução do IVA na Alemanha

5.1. Disposições gerais

Conforme referido supra, o direito à dedução do IVA é o garante do princípio da neutralidade do imposto, pelo que se encontra legislado tanto na Diretiva IVA como nas leis nacionais de cada Estado-Membro. Na Alemanha, a legislação relativa ao IVA está elencada na Umsatzsteuergesetz (UStG), o Código do IVA alemão.

De acordo com o § 1 do n.º 1 do artigo 15.º do UStG, na Alemanha, os empresários podem deduzir o imposto:

- a) que suportaram a montante nas transmissões de bens e prestações serviços efetuados por outro empresário para a sua empresa;
- b) suportado anteriormente à execução das operações de transmissões de bens e prestações de serviços efetuados por outro empresário para a sua empresa, desde que a fatura esteja disponível e o pagamento tenha sido efetuado;
- c) suportado na importação de bens;
- d) incidente sobre a aquisição intracomunitária de bens para a sua empresa, se o bem se encontrar na Alemanha no final do transporte ou da expedição (n.º 1 do artigo 3.º-D do UStG);
- e) incidente sobre os serviços prestados por empresários, na aceção dos n.ºs 1 e 2 do artigo 13.º-B do UStG (facto gerador do imposto), residentes nos Estados-Membros ou prestados a partir de um Estado-Membro, que tenham sido prestados à sua empresa, na medida em que o imposto seja imputável a um pagamento anterior à prestação desses serviços, sendo dedutível quando o pagamento tiver sido efetuado;
- f) o imposto devido sobre os serviços prestados pelo empresário sediado no exterior (país terceiro), nos termos do n.º 6 do artigo 13.º-A do UStG⁵⁷.

⁵⁷ Transporte de passageiros sujeito a tributação individual de transporte; transporte de passageiros com veículos terrestres motorizados com deslocamento superior a 48 centímetros cúbicos ou potência superior a 7,2 quilowatts; transporte de passageiros aéreo transfronteiriço; entradas em feiras, exposições e congressos na Alemanha; serviços relacionados com a organização de feiras e exposições na Alemanha, prestados por uma empresa de implementação a empresários sediados no estrangeiro; e fornecimento de alimentos e bebidas para consumo no local (serviço de restauração) a bordo de navio, avião ou comboio.

5.2. Requisitos do direito à dedução

O direito à dedução do IVA está condicionado ao preenchimento de requisitos subjetivos, objetivos e formais.

5.2.1. Requisitos subjetivos

No âmbito dos requisitos subjetivos, é condição essencial para a dedução do IVA que o operador seja sujeito passivo, pratique uma atividade económica tributada e a despesa a deduzir esteja diretamente relacionada com a atividade exercida.

Os conceitos de empresário (sujeito passivo) e de empresa estão definidos no n.º 1 do artigo 2.º do UStG, no qual se considera empresário qualquer pessoa que exerça uma atividade comercial ou profissional de forma independente e que uma empresa abrange toda a atividade comercial ou profissional do empresário.

O artigo 13.º-B do UStG refere os casos de inversão de sujeito passivo, em que, em determinadas situações, o destinatário do serviço é devedor do imposto. O mesmo artigo considera uma atividade comercial ou profissional qualquer atividade baseada na geração de rendimentos, mesmo que não haja intenção de obter lucros ou que uma associação de pessoas atue apenas em relação aos seus membros.

É de notar ainda que uma atividade comercial ou profissional não é exercida de forma independente se as pessoas singulares, individual ou coletivamente, estiverem integradas numa empresa e se uma entidade jurídica estiver integrada financeira, económica e organizacionalmente na sociedade da sociedade dominante (unidade fiscal). Neste último caso, os efeitos do grupo fiscal estão limitados aos serviços internos entre as partes da empresa situadas na Alemanha, as quais devem ser tratadas como uma única empresa. Se a empresa que exerce o controlo tiver a sua administração no estrangeiro, a parte economicamente mais importante da empresa na Alemanha é considerada como sendo o empresário.

5.2.2. Requisitos objetivos

São também de extrema importância os requisitos objetivos, nomeadamente a existência de fatura emitida na forma legal, que contenha IVA alemão e que a despesa confira direito à dedução.

O exercício da dedução do imposto a montante, em conformidade com o § 2 do artigo 15.º do UStG, pressupõe que o empresário tenha uma fatura emitida de acordo com os artigos 14.º e 14.º-A do UStG. No artigo 14.º do UStG, são apresentadas as formalidades para a emissão das faturas. O n.º 1 deste artigo define a fatura como um documento que evidencia uma venda e/ou prestação serviço, independentemente da denominação da mesma nas transações comerciais. O empresário deve garantir a autenticidade da origem da fatura (verificação da identidade do emissor), a integridade do seu conteúdo e a sua legalidade.

As faturas devem ser emitidas em papel ou, com o consentimento do destinatário, por via eletrónica, sendo emitida e recebida em formato eletrónico. De acordo com o n.º 3 do artigo 14.º do UStG, a autenticidade do original e a integridade do conteúdo de uma fatura eletrónica podem ser asseguradas através de uma assinatura eletrónica ou de um número EDI (Electronic Data Interchange)⁵⁸, desde que no acordo sobre a troca de dados esteja envolvida a utilização de procedimentos que garantam a autenticidade da origem e a integridade dos dados.

O n.º 2 do artigo 14.º do UStG refere quem está obrigado a emitir fatura e os respetivos prazos:

- Os prestadores de serviços relacionados com imóveis, no prazo de seis meses a contar da data da prestação de serviço.
- Os prestadores de serviços não relacionados com imóveis, se for efetuada uma transação para outro empresário, para a sua empresa ou para uma entidade jurídica que não seja um empresário, no prazo de seis meses após a realização do serviço.
- Não há obrigação de emitir uma fatura se o volume de negócios estiver isento de impostos em conformidade com os n.ºs 8 a 29 do artigo 4.º do UStG.

Existe ainda a possibilidade de destinatário de serviços emitir uma fatura por uma prestação ou outro serviço do empresário, desde que tal tenha sido previamente acordado (nota de crédito). A nota de crédito perde o efeito de fatura logo que o destinatário da nota de crédito se oponha ao documento que lhe foi enviado. Uma fatura pode ser emitida por um terceiro em nome e por conta do empresário ou de um destinatário de serviços.

⁵⁸ Em conformidade com o artigo 2.º da Recomendação 94/820/CE da Comissão, de 19/10/1994, relativa aos aspetos jurídicos do intercâmbio eletrónico de dados (JO L 338 de 28/12/1994, p. 98).

Em conformidade com o n.º 4 do artigo 14.º do UStG, uma fatura deve conter as seguintes informações:

- O nome e o endereço completos do fornecedor e do destinatário do bem ou serviço;
- O número de identificação fiscal atribuído ao fornecedor pela administração fiscal ou o número de identificação para efeitos de IVA que lhe foi atribuído pela administração central federal dos impostos⁵⁹;
- A data de emissão;
- Um número consecutivo com uma ou mais séries de números que é atribuído uma vez pelo emissor da fatura para identificar a fatura (número da fatura);
- A quantidade e o tipo (descrição comercial normalizada) das mercadorias fornecidas ou o âmbito e o tipo do serviço prestado;
- A data da entrega ou de prestação do serviço; nos casos de adiantamentos (§ 1 do n.º 5), a data de receção do pagamento ou de parte do pagamento, desde que a data de receção seja fixa e não coincida com a data de emissão da fatura;
- A contraprestação da prestação de serviço (artigo 10.º do UStG), discriminada de acordo com as taxas de imposto e as isenções individuais de imposto, bem como qualquer redução da contraprestação acordada antecipadamente, a menos que já tenha sido tida em conta na contraprestação;
- A taxa de imposto aplicável e o montante do imposto devido sobre a contrapartida ou, em caso de isenção de imposto, a indicação de que se aplica uma isenção de imposto à entrega ou a outro serviço;
- Nos casos abrangidos pelo § 5 do n.º 1 do artigo 14.º-B⁶⁰ do UStG, uma referência à obrigação do destinatário de conservar os bens e serviços;
- Nos casos em que a fatura é emitida pelo destinatário ou por um terceiro autorizado pelo destinatário em conformidade com o § 2 do n.º 2 do artigo 14.º do UStG, a

⁵⁹ Na Alemanha existem dois números de identificação fiscal: o número “normal” e o número para efeitos de IVA.

⁶⁰ Se o destinatário do serviço relacionado com imóveis (§ 1 do n.º 1 e n.º 2 do artigo 14.º do UStG) não for empresário ou, sendo empresário, utilize o serviço fora do âmbito da sua atividade profissional, deve conservar a fatura, o recibo de pagamento ou outro documento comprovativo durante dois anos, nos termos dos § 2 e 3 do mesmo artigo.

indicação "nota de crédito";

O n.º 5 do artigo 14.º do UStG prevê que os adiantamentos devem ser faturados de acordo com os números do artigo suprarreferidos. Se for emitida uma fatura final, os pagamentos parciais recebidos antes da execução da entrega do bem ou da prestação do serviço e os montantes de imposto que lhes são imputáveis são nela deduzidos, se tiverem sido emitidas faturas em conformidade com os n.ºs 1 a 4 do artigo 14.º do UStG para os pagamentos parciais.

O n.º 6 do artigo 14.º do UStG refere que, a fim de simplificar o processo de tributação, o Ministério Federal das Finanças pode, com o consentimento do Bundesrat (Conselho Federal Alemão), determinar por Decreto-Lei em que casos e sob que condições:

- Os documentos podem ser reconhecidos como faturas;
- As informações exigidas nos termos do n.º 4 do artigo 14.º do UStG podem constar de vários documentos;
- As faturas não têm de conter determinadas informações em conformidade com o n.º 4 do artigo 14.º do UStG;
- O comerciante não é obrigado a emitir faturas com uma declaração fiscal separada (n.º 4 do artigo 14.º do UStG);
- As faturas podem ser corrigidas.

De acordo com o n.º 7 do artigo 14.º do UStG, nos casos em que uma transação é efetuada na Alemanha, pela qual o destinatário é responsável pelo pagamento do imposto nos termos da artigo 13.º-B e o operador não possua sede social, direção, ou estabelecimento estável na Alemanha a partir do qual a operação é efetuada ou que esteja envolvido na prestação desta transação, nem, na falta de sede social, o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha, em derrogação dos n.ºs 1 a 6 do artigo 14.º do UStG, aplicam-se à emissão de faturas as disposições do Estado-Membro em que o comerciante tem a sua sede social, a sua direção ou um estabelecimento estável a partir do qual a transação é efetuada ou, na falta de sede social, o seu domicílio ou residência habitual. O n.º 1 do artigo 14.º do UStG não se aplica se uma nota de crédito tiver sido acordada de acordo com o § 2 do n.º 2 do artigo 14.º do UStG.

O mesmo número refere ainda que, se o operador participar noutra Estado-Membro num

dos procedimentos especiais de tributação, nos termos do Capítulo 6 do Título XII da DIVA, as disposições do Estado-Membro em que o operador notificar a sua participação aplicam-se às operações a declarar no âmbito dos procedimentos especiais de tributação, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 a 6 para a emissão de faturas.

O TJUE⁶¹ veio referir que o n.º 5 do artigo 31.º da Umsatzsteuer- Durchführungsverordnung (regulamento de implementação do UStG) dispõe, em geral, *"que uma fatura pode ser retificada quando não contenha todas as menções previstas no artigo 14.º, n.º 4, ou no artigo 14.º-A da UStG ou quando as menções que nela figuram forem incorretas. Para o efeito, basta transmitir as menções em falta ou incorretas através de um documento que se refira específica e claramente à fatura. Esta retificação está sujeita às mesmas exigências de forma e de conteúdo que as previstas no artigo 14.º da UStG"*.

Já nos casos particulares de menção incorreta ou injustificada do IVA, os n.ºs 1 e 2 do artigo 14.º-C da UStG prevê a aplicação por analogia do n.º 1 do artigo 17.º da UStG. Segundo esta disposição, *"a retificação de faturas produz efeitos não retroativamente, mas em relação ao período durante o qual a fatura retificada é transmitida ao respetivo destinatário ou durante o qual é deferido o pedido de retificação após a eliminação do prejuízo que pode ser causado às receitas fiscais"*⁶².

Caso a dedução seja recusada devido à falta ou à inexatidão de determinados elementos da fatura, o direito à dedução do IVA pode, no direito alemão, constituir-se mediante correção da fatura, no momento da retificação. Nesse caso, embora as receitas obtidas do IVA pela administração fiscal continuem a ser as mesmas, a aplicação dos juros de mora previstos no artigo 233.º-A do Abgabenordnung (Código Geral dos Impostos) provoca encargos financeiros adicionais.

5.2.3. Requisitos temporais

No que diz respeito aos requisitos temporais do direito à dedução, o facto gerador e a exigibilidade do imposto estão elencados no artigo 13.º do UStG, os quais variam de acordo com a natureza da operação:

⁶¹ Acórdão do TJUE de 15/09/2016, *Senatex GmbH*, Processo C-518/14, n.º 14.

⁶² Acórdão do TJUE de 15/09/2016, *Senatex GmbH*, Processo C-518/14, n.º 15.

1. Para transmissões de bens e prestações de serviços:
 - Quando o cálculo do imposto é efetuado de acordo com as remunerações acordadas (§ 1 do n.º 1 do artigo 16.º do UStG), o imposto torna-se exigível no final do período de declaração prévia em que os serviços foram prestados;
 - A disposição suprarreferida aplica-se igualmente às prestações parciais, que se consideram existentes se a remuneração for acordada separadamente para certas partes de um serviço economicamente divisível. Nos casos de adiantamento, o imposto é cobrado no final do período de declaração prévia durante o qual a retribuição ou parte da retribuição foi recebida;
 - Se o imposto for calculado com base na remuneração recebida (artigo 20.º do UStG), o imposto surge no final do período de declaração prévia em que a contrapartida foi recebida;
 - No caso tributação do transporte ocasional de passageiros em autocarros (n.º 5 do artigo 16.º do UStG), o imposto torna-se exigível quando o autocarro entra no país;
 - No caso de serviços específicos elencados no n.º 4-C do artigo 18.º e nos artigos 18.º-I, 18.º-J e 18.º-K do UStG, o imposto é exigível no final do período de tributação durante o qual os serviços foram prestados e as entregas foram efetuadas (§ 1 do n.º 1 do artigo 16.º do UStG). Considera-se que os bens foram entregues quando o pagamento foi aceite;
 - Nos casos previstos no n.º 3-A do artigo 3.º do UStG, o imposto torna-se exigível quando o pagamento foi aceite.
2. Para transmissões de bens (n.º 1-B do artigo 3.º do UStG) e prestações de serviços (n.º 9-A do artigo 3.º do UStG) mediante pagamento, o imposto é exigível no termo do prazo de devolução antecipada durante o qual as operações foram efetuadas;
3. Nos casos de declaração fiscal incorreta ou não autorizada (artigo 14.º-C do UStG), o imposto torna-se exigível no momento da emissão das faturas;
4. Para aquisições intracomunitárias (artigo 1.º-A do UStG), o imposto torna-se exigível no momento da emissão das faturas, mas o mais tardar no final do mês civil seguinte ao da aquisição;
5. Quando ocorre uma alteração do valor tributável (§ 6 do n.º 1 do artigo 17.º do

UStG⁶³), o imposto é exigível no final do período de declaração prévia em que ocorreu a alteração;

6. Para as aquisições intracomunitárias de veículos novos (artigo 1.º-B do UStG), o imposto é exigível no dia da aquisição;
7. Para transmissões de bens cujo bem é processado por agentes antes do transporte ou expedição para o resto do território comunitário (§ 2 do n.º 4 do artigo 6.º-A do UStG), o imposto torna-se exigível na data em que a entrega é efetuada;
8. Para os bens retirados de um entreposto IVA (§ 1 e 2 do n.º 4-A do artigo 4.º do UStG), o imposto é exigível no fim do período de declaração antecipada em que os bens foram retirados.

5.3. Métodos do exercício do direito à dedução

Na Alemanha, o método subtrativo direto está elencado no n.º 2 do artigo 16.º do UStG. Os valores do imposto pago a montante que se enquadram no período de tributação e são dedutíveis de acordo com os artigos 15.º e 15.º-A do UStG devem ser deduzidos do imposto liquidado, de acordo com o n.º 1 do artigo 16.º do UStG.

Ao nível da declaração periódica do IVA, de acordo com o artigo 18.º do UStG, os sujeitos passivos devem:

- Submeter apenas uma declaração de IVA anual, se o imposto do ano civil anterior tiver originado excedente a seu favor ou se o imposto do ano civil anterior tenha sido inferior a 1.000 euros;
- Submeter declarações antecipadas de IVA trimestralmente, se o imposto do ano civil anterior for superior a 1.000 euros e inferior a 7.500 euros;
- Submeter declarações antecipadas de IVA mensalmente, se o imposto do ano civil anterior for superior a 7.500 euros.

Nos casos em que são enviadas declarações antecipadas de IVA, no final do período de tributação, os sujeitos passivos podem submeter a declaração anual de IVA, no caso de

⁶³ Reduções de preços e reembolsos de preços por parte de um empresário numa cadeia de serviços a um cliente que não esteja imediatamente a jusante nesta cadeia de serviços.

existirem correções a efetuar.

Aquando do apuramento de IVA na declaração periódica:

- Se o valor de imposto a favor do sujeito passivo for inferior ao imposto a favor do Estado, o sujeito passivo entrega ao Estado o valor correspondente à diferença;
- Se o valor de imposto a favor do sujeito passivo for superior ao imposto a favor do Estado, o Estado reembolsa ao sujeito passivo o valor correspondente à diferença, sem qualquer valor mínimo de reembolso.

5.4. Exclusões do direito à dedução

As exclusões do direito à dedução na Alemanha estão previstas no artigo 15.º do UStG. O n.º 1-A do referido artigo declara que não é dedutível o IVA suportado nas despesas não dedutíveis para efeitos de imposto sobre o rendimento, remetendo para o Einkommensteuergesetz (EStG), a lei alemã referente aos impostos sobre o rendimento.

De acordo com os n.ºs 1 a 4 e 7 do § 1 do n.º 5 do artigo 4.º do EStG, não são dedutíveis para efeitos de imposto sobre o rendimento e de IVA:

- Despesas com doações a pessoas que não sejam trabalhadores por conta de outrem do sujeito passivo, exceto se os custos de aquisição ou de produção dos objetos oferecidos, no exercício fiscal, não excederem um total de 50 euros;
- Despesas de representação relacionadas com a receção de pessoas para fins profissionais, na medida em que excedam 70% das despesas consideradas adequadas de acordo com a prática comercial geral e cujo montante e motivo profissional sejam comprovados⁶⁴.
- Despesas com instalações do sujeito passivo, na medida em que sirvam a hospitalidade, alojamento ou entretenimento de pessoas que não sejam trabalhadores do contribuinte (casas de hóspedes) e estejam localizadas fora do local de estabelecimento do contribuinte;
- Despesas com caça ou pesca, com iates à vela ou a motor, bem como para fins

⁶⁴ Para comprovar o valor e os fundamentos das despesas, o sujeito passivo deverá elaborar um documento em que conste o local, a data, os participantes e o motivo da recreação, bem como o valor das despesas. Se a despesa tiver ocorrido num restaurante, é suficiente a indicação do motivo e dos participantes.

similares, e com as recreações conexas;

- Despesas diferentes das especificadas supra que afetem o estilo de vida do contribuinte ou de outras pessoas, na medida em que sejam consideradas desarrazoadas segundo a opinião pública em geral;

Em conformidade com o n.º 1 do artigo 12.º do EStG, não existe direito à dedução para as despesas com o agregado familiar do sujeito passivo e com o sustento dos membros da família, nas quais se incluem as despesas de subsistência resultantes da situação económica ou social do sujeito passivo, mesmo que sejam efetuadas no âmbito da sua profissão ou atividade.

O § 2 do n.º 1 do artigo 15.º do UStG refere que não se considera que a transmissão de bens, a importação ou a aquisição intracomunitária de um bem que o empresário utilize menos de 10% para a sua atividade, seja efetuada para a sua atividade.

O n.º 1-B do artigo 15.º do UStG refere que, se o operador utilizar um bem imóvel tanto para os fins da sua empresa como para fins alheios à empresa ou para uso privado do seu pessoal, o imposto sobre as transmissões, importações e aquisições intracomunitárias e sobre outros serviços relacionados com esse bem imóvel não é dedutível, na medida em que não seja imputável à utilização do bem imóvel para os fins da empresa. Esta exclusão da dedução aplica-se, com as necessárias adaptações, às autorizações a que se aplicam as disposições do direito civil sobre terrenos e às construções em terrenos de terceiros.

De acordo com o n.º 2 do artigo 15.º do UStG (*a contrario*), apenas é possível deduzir o imposto sobre entregas, importações, aquisições intracomunitárias de bens e outros serviços utilizados para efetuar operações não isentas⁶⁵ de imposto e operações no estrangeiro que não estariam isentas de imposto se fossem efetuadas na Alemanha⁶⁶. Os bens ou outros serviços utilizados pelo operador para efetuar uma importação ou uma aquisição intracomunitária devem ser afetados às operações para as quais os bens importados ou

⁶⁵ De acordo com o n.º 3 do artigo 15.º do UStG, estejam isentas de imposto nos termos dos n.ºs 1 a 7 do artigo 4.º, do n.º 2 do artigo 25.º ou das disposições especificadas no n.º 5 do artigo 26.º, ou estejam isentas nos termos das alíneas a) a g), 10) ou 11) do n.º 8 do artigo 4.º e digam diretamente respeito a bens exportados para o território de um país terceiro.

⁶⁶ De acordo com o n.º 3 do artigo 15.º do UStG, estejam isentas de imposto nos termos dos n.ºs 1 a 7 do artigo 4.º, do n.º 2 do artigo 25.º ou das disposições especificadas no n.º 5 do artigo 26.º, ou estejam isentas por força das alíneas a) a g), 10) ou 11) do n.º 8 do artigo 4.º e o destinatário está estabelecido no território do país terceiro ou estas operações dizem diretamente respeito a bens exportados para o território do país terceiro.

adquiridos intracomunitariamente são utilizados.

O n.º 4-A do artigo 15.º do UStG apresenta as restrições do direito à dedução relativas aos fornecedores de veículos (artigo 2.º-A do UStG):

- Apenas é dedutível o imposto devido pela entrega, importação ou aquisição intracomunitária do veículo novo;
- O imposto só pode ser deduzido até ao montante que seria devido pela entrega do veículo novo se a entrega não fosse isenta de imposto;
- O imposto só pode ser deduzido quando o fornecedor do veículo efetua a entrega intracomunitária do veículo novo.

De acordo com o n.º 5 do artigo 15.º do UStG, o Ministério Federal das Finanças alemão pode, com a aprovação do Conselho Federal, adotar disposições mais pormenorizadas por Decreto-Lei sobre:

- Em que casos e em que condições se pode prescindir de uma fatura ou de determinados elementos da fatura, a fim de simplificar o processo de tributação para a dedução do imposto pago a montante;
- Em que condições, para que período de tributação e em que medida a outra parte pode solicitar a dedução do imposto pago a montante, a fim de simplificar ou evitar dificuldades nos casos em que uma contrapartida é concedida por uma parte que não o destinatário do serviço (§ 3 do n.º 1 do artigo 10.º do UStG);
- Quando, em casos de menor importância fiscal, as operações que excluem a dedução do IVA a montante podem não ser tidas em conta ou a afetação das quantias do IVA a montante a essas operações pode ser renunciada, a fim de simplificar ou evitar dificuldades na afetação dos valores do IVA a montante.

O artigo 25.º-F do UStG restringe o direito à dedução para os comerciantes que tenham conhecimento ou estejam envolvidos em evasão fiscal ou dedução injustificada do imposto a montante, prevendo a negação:

- Da isenção de imposto nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do UStG, em conjugação com o artigo 6.º do UStG;
- Da dedução do imposto a montante nos termos da alínea a) do § 1 do n.º 1 do artigo

15.º do UStG;

- Da dedução do imposto a montante nos termos da alínea a) do § 3 do n.º 1 do artigo 15.º do UStG;
- Da dedução do imposto a montante nos termos da alínea a) do § 4 do n.º 1 do artigo 15.º do UStG.

5.5. Isenções

No ordenamento jurídico alemão as isenções completas estão previstas nos artigos 4.º-B (aquisições intracomunitárias de bens) e 5.º (importação) do UStG e as isenções incompletas estão previstas nos artigos 4.º e 19.º do UStG.

O artigo 4.º do UStG refere um conjunto amplo de isenções, que abrangem atividades económicas, sociais e financeiras.

O artigo 19.º do UStG prevê que o IVA não seja cobrado aos comerciantes estabelecidos na Alemanha ou nos territórios especificados no n.º 3 do artigo 1.º se o volume de negócios⁶⁷, acrescido do imposto devido sobre o mesmo, não tiver excedido 22.000 euros no ano civil anterior e não se preveja que venha a exceder 50.000 euros no ano civil em curso. Esta isenção não se aplica:

- Ao imposto devido nos termos do § 6 do n.º 1 do artigo 13.º-A, do n.º 5 do artigo 13.º-B, do n.º 2 do artigo 14.º-C e do n.º 2 do artigo 25.º-B do UStG;
- Às disposições relativas à isenção de imposto das entregas intracomunitárias (alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º e artigo 6.º-A do UStG);
- À renúncia a isenções fiscais (artigo 9.º do UStG);
- À identificação separada do imposto numa fatura (n.º 4 do artigo 14.º do UStG);
- À indicação dos números de identificação para efeitos de IVA numa fatura (n.ºs 1, 3 e 7 do artigo 14.º-A do UStG);
- À dedução do imposto pago a montante (artigo 15.º do UStG).

De acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do UStG, o volume de negócios total é a soma das

⁶⁷ Volume de negócios total medido de acordo com a contrapartida recebida, menos o volume de negócios dos ativos fixos incluídos no mesmo.

operações tributáveis efetuadas pelo empresário na aceção dada pelo do n.º 1 do artigo 1.º do UStG, deduzindo o volume de negócios isento de imposto em conformidade com a alínea i) do n.º 8, a alínea b) do n.º 9 nos e n.ºs 11 a 29 do artigo 4.º do UStG; e as operações isentas de imposto nos termos das alíneas a) a h) do n.º 8, a alínea a) do n.º 9 e o n.º 10 do artigo 4.º do UStG, caso se tratem de operações acessórias.

Se o empresário calcular o imposto com base na contrapartida recebida (§ 4 da alínea a), § 1 do n.º 1 do artigo 13.º ou artigo 20.º do UStG), o volume de negócios total também deve ser calculado com base nessa contrapartida.

Se o empresário só tiver exercido a sua atividade comercial ou profissional durante uma parte do ano civil, o volume de negócios total efetivo deve ser convertido num volume de negócios total anual. Os meses de calendário iniciados devem ser tratados como meses de calendário completos para a conversão, exceto se a conversão por dias resultar num volume de negócios total anual inferior.

Em conformidade com o n.º 4 do artigo 19.º do UStG, esta isenção não se aplica às entregas intracomunitárias de veículos novos. O n.º 4-A do artigo 15.º é aplicável em conformidade.

O artigo 9.º do UStG prevê a renúncia às isenções das alíneas a) a g) do n.º 8, da alínea a) do n.º 9, dos n.ºs 12, 13 ou 19 do artigo 4.º do UStG, se a operação for efetuada para a atividade de outro comerciante. Esta renúncia só é permitida para a criação e transmissão de direitos de propriedade imobiliária (alínea a) do n.º 9 do artigo 4.º do UStG), para o arrendamento ou a locação de bens imóveis (alínea a) do § 1 do n.º 12 do artigo 4.º do UStG e para as operações referidas nas alíneas b) e c) do § 1 do n.º 12 do artigo 4.º do UStG, se o beneficiário utilizar ou pretender utilizar os bens imóveis exclusivamente para operações que não excluam a dedução do imposto pago a montante. O empresário deve comprovar os requisitos. A renúncia à isenção de IVA é permitida no caso de entregas de bens imóveis (alínea a) do n.º 9 do artigo 4.º do UStG) no âmbito de um processo de venda forçada pelo devedor ao adquirente até ao convite para apresentação de propostas na hasta pública. No caso de outras transações na aceção da alínea a) do n.º 9 do artigo 4.º do UStG, a renúncia à isenção de imposto só pode ser declarada no contrato a autenticar nos termos do n.º 1 do artigo 311.º-B, do Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemão).

De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do UStG o sujeito passivo pode renunciar à isenção até que a liquidação do imposto se torne incontestável (n.ºs 3 e 4 do artigo 18.º do UStG). A

partir do momento em que a liquidação do imposto se torne incontestável, o empresário fica vinculado à declaração durante, pelo menos, cinco anos civis. Só pode ser revogada com efeitos a partir do início de um ano civil. A revogação deve ser declarada, o mais tardar, quando a liquidação do imposto do ano civil a que se aplica se torna definitiva.

5.6. Direito à dedução para sujeitos passivos mistos

No contexto alemão, os métodos de dedução do IVA para sujeitos passivos mistos estão previstos no n.º 4 do artigo 15.º do UStG. Se o sujeito passivo utilizar um bem fornecido, importado ou adquirido a nível intracomunitário para a sua atividade ou outro serviço por ele utilizado parcialmente para efetuar operações que excluam a dedução do IVA a montante, a parte do respetivo IVA a montante que seja economicamente imputável às referidas operações não é dedutível.

O operador pode determinar os montantes parciais não dedutíveis através de uma estimativa adequada. Se não for possível qualquer outra repartição económica, a parte não dedutível dos montantes do imposto a montante pode ser determinada com base no rácio entre as operações que excluam a dedução do imposto a montante e as operações que conferem ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto a montante.

No caso dos sujeitos passivos mistos, o n.º 1-B do artigo 15.º do UStG também é aplicável, na medida em que, na utilização de bens imóveis para os fins da atividade e para uso particular, o IVA suportado com as despesas afetas a fins alheios à atividade não é dedutível.

5.7. Regularizações das deduções

As regularizações das deduções na Alemanha estão previstas no artigo 15-º-A do UStG. De acordo com o n.º 1 do artigo 15-º-A do UStG deve ser efetuado um ajustamento (por cada ano civil da alteração) às deduções de bens que não sejam utilizados uma única vez para efetuar operações, quando as circunstâncias relevantes para a dedução inicial do imposto pago a montante se alterarem no prazo de cinco anos a contar da data da primeira utilização, corrigindo a dedução dos montantes do imposto pago a montante imputáveis aos custos de aquisição ou de produção. Relativamente a bens imóveis, incluindo os seus elementos essenciais, no caso de autorizações a que se aplicam as disposições do direito civil alemão relativas a bens imóveis e no caso de construções em terrenos de terceiros, o período de cinco anos é substituído por um período de dez anos.

O n.º 2 do mesmo artigo prevê que, se as circunstâncias relevantes para a dedução inicial do imposto pago a montante se alterarem no caso de um ativo que só é utilizado uma vez para efetuar uma operação, a dedução do imposto pago a montante deve ser ajustada. O ajustamento deve ser efetuado relativamente ao período de tributação em que o ativo é utilizado.

Em conformidade com o n.º 5 do artigo 15.º-A do UStG, ao efetuar o ajustamento supramencionado, deve presumir-se um quinto dos montantes do imposto a montante imputáveis ao ativo, por cada ano civil da alteração, nos casos do n.º 1, e um décimo, nos casos do n.º 2. Um período de utilização mais curto deve ser tido em conta em conformidade. O período de utilização não deve ser reduzido pelo facto de o ativo ser incorporado noutra ativo.

Em conformidade com o n.º 3 do artigo 15.º-A do UStG, se, posteriormente, for incorporado um outro bem num bem e este perder definitivamente o seu carácter físico e económico, ou se for efetuada uma outra entrega de bens a um bem, os n.ºs 1 e 2 aplicam-se *mutatis mutandis* em caso de alteração das circunstâncias relevantes para a dedução inicial do imposto pago a montante. Se vários bens forem incorporados num ativo ou vários outros serviços forem prestados num ativo, estes devem ser resumidos como um ativo corrigido. Existe igualmente uma alteração das circunstâncias se o bem for retirado da empresa para fins alheios à empresa sem que uma transferência gratuita de valor seja tributada em conformidade com o n.º 1-B do artigo 3.º do UStG.

De acordo com o n.º 4 do artigo 15.º-A do UStG, os n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo aplicam-se, com as necessárias adaptações, às outras prestações de serviços não abrangidas pelo § 1 do n.º 3. O ajustamento limita-se aos outros serviços para os quais exista um requisito de capitalização no balanço fiscal. No entanto, tal não se aplica a outros serviços relativamente aos quais o destinatário do serviço já podia deduzir o imposto pago a montante durante um período anterior à execução do outro serviço.

O n.º 6 do artigo 15.º-A do UStG prevê que os n.ºs 1 a 5 do mesmo artigo aplicam-se, com as necessárias adaptações, aos montantes de imposto a montante imputáveis aos custos de aquisição ou de produção posteriores. Existe igualmente uma alteração das circunstâncias

no caso de uma mudança de utilização na aceção do n.º 1-B do artigo 15.º do UStG⁶⁸.

De acordo com o n.º 7 do artigo 15.º-A do UStG, verifica-se igualmente uma alteração das circunstâncias, caso haja a passagem de uma tributação geral para uma isenção, nos termos do n.º 1 artigo 19.º do UStG e vice-versa, e quando se passa de uma tributação geral para uma tributação à taxa média, nos termos dos artigos 23.º-A ou 24.º do UStG e vice-versa.

De acordo com os n.ºs 8 e 9 do artigo 15.º-A do UStG considera-se igualmente que ocorreu uma alteração das circunstâncias se o ativo ainda utilizável, que não foi utilizado uma única vez para efetuar uma operação, for vendido ou entregue nos termos do n.º 1-B do artigo 3.º do UStG antes do termo do período de ajustamento aplicável nos termos dos n.ºs 1 e 5 e se esta operação for avaliada de forma diferente da utilização relevante para a dedução inicial do imposto pago a montante.

Esta disposição aplica-se igualmente aos ativos relativamente aos quais a dedução do imposto pago a montante foi parcialmente excluída nos termos do n.º 1-B do artigo 15.º do UStG. O ajustamento deve ser efetuado como se o ativo tivesse continuado a ser utilizado para a empresa no período compreendido entre a venda ou a entrega, na aceção do n.º 1-B do artigo 3.º do UStG, e o final do período de ajustamento relevante, em circunstâncias correspondentemente alteradas.

De acordo com o n.º 10 do artigo 15.º-A do UStG, no caso de uma cessão de atividade (n.º 1-A do artigo 1.º do UStG), o período de ajustamento relevante nos termos dos n.ºs 1 e 5 não é interrompido. O cedente é obrigado a fornecer ao cessionário as informações necessárias para efetuar a regularização.

⁶⁸ Utilização de um imóvel tanto para fins empresariais como para fins alheios à empresa.

Capítulo VI – Análise comparativa do sistema de dedução de IVA: Portugal e Alemanha

Sendo o direito à dedução do IVA elencado nas diretivas comunitárias, as diferenças no seu exercício nos vários Estados-Membros devem ser residuais. No presente capítulo far-se-á a análise se as diferenças entre Portugal e a Alemanha são, ou não, significativas.

6.1. Disposições gerais

Ao nível das disposições gerais, o Código do IVA português assume um carácter mais generalizado e pormenorizado do que o Umsatzsteuergesetz.

6.2. Requisitos do direito à dedução

A análise comparativa entre os sistemas fiscais português e alemão revela, como expectável, uma elevada harmonização no que concerne aos requisitos para o direito à dedução do IVA.

No âmbito dos requisitos subjetivos, o conceito de sujeito passivo elencado nos artigos 2.º do CIVA e 2.º do UStG é reproduzido do artigo 9.º da DIVA. Ambos os países consideram sujeito passivo qualquer pessoa que exerça de forma independente uma atividade económica. A exclusão dos trabalhadores por conta de outrem e assalariados do conceito de sujeito passivo não é referida nas legislações de ambos os países, no entanto, é aplicável em porque está legislada na diretiva europeia.

O conceito de atividade económica é mais pormenorizado no artigo 2.º do CIVA do que no artigo 2.º do UStG. Enquanto o legislador alemão se limita a referir qualquer atividade baseada na geração de rendimentos, o legislador português especifica os tipos de atividade, desde atividades de produção, comércio e prestação de serviços, aos atos isolados e à menção indevida de IVA em fatura.

No que diz respeito aos requisitos objetivos, ambos os países exigem a emissão de fatura para o exercício do direito à dedução. São previstas as faturas simplificadas, a autofacturação e a retificação das faturas. Os elementos essenciais das faturas são bastante semelhantes, conforme se pode verificar na tabela 6.1.

Tabela 6.1

Elementos essenciais das faturas - Comparação entre Portugal e Alemanha

Elemento	Portugal (CIVA)	Alemanha (UStG)	Observações
Identificação do fornecedor e do destinatário	<ul style="list-style-type: none"> - Nome - Denominação social - Sede / domicílio - NIF de ambos 	<ul style="list-style-type: none"> - Nome - Endereço completo - NIF ou NIF para efeitos de IVA de ambos. 	<ul style="list-style-type: none"> - O CIVA exige maior detalhe na identificação (denominação social) - O UStG permite a utilização do NIF ou do número de IVA, enquanto o CIVA exige o NIF (em Portugal, não existe um número de IVA diferenciado do NIF)
Descrição dos bens ou serviços	<ul style="list-style-type: none"> - Quantidade - Denominação usual dos bens ou serviços - Especificação dos elementos para determinar a taxa aplicável - Indicação de embalagens transacionadas objeto de posterior devolução 	<p>Bens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Quantidade - Tipo (descrição comercial normalizada) <p>Serviços:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Âmbito - Tipo 	<ul style="list-style-type: none"> - O CIVA exige mais detalhes sobre a descrição dos bens ou serviços
Preço e impostos	<ul style="list-style-type: none"> - Valor da contraprestação Taxas aplicáveis - Montante de imposto devido 	<ul style="list-style-type: none"> - Valor da contraprestação - Taxas de imposto - Montante de imposto devido - Descontos não tidos em conta na contraprestação 	<ul style="list-style-type: none"> - Não existem diferenças
Data	<ul style="list-style-type: none"> - Data de emissão - Data da entrega ou prestação do serviço 	<ul style="list-style-type: none"> - Data de emissão - Data da entrega ou prestação do serviço 	<ul style="list-style-type: none"> - Não existem diferenças
Identificação da fatura	<ul style="list-style-type: none"> - Número sequencial único - QR Code - ATCUD 	<ul style="list-style-type: none"> - Número consecutivo com uma ou mais séries de números - Número EDI ou assinatura eletrónica (no caso de faturas eletrónicas) 	<ul style="list-style-type: none"> - Ambos exigem um número único para identificar a fatura - O CIVA exige o QR Code e o ATCUD - O UStG exige o número EDI ou assinatura eletrónica
Isenções ou não sujeição de imposto	<ul style="list-style-type: none"> - Motivo justificativo da não aplicação do imposto 	<ul style="list-style-type: none"> - Não referido 	<ul style="list-style-type: none"> - O CIVA exige a menção da justificação da isenção ou não sujeição - O UStG não refere esta disposição, no entanto, também é aplicável na Alemanha porque é referida no artigo 226.º da DIVA
Outros elementos	<ul style="list-style-type: none"> - Não referido 	<ul style="list-style-type: none"> - Referência à obrigação do destinatário de conservar os bens e serviços, em situações específicas; - Indicação "nota de crédito". 	

Por último, os requisitos temporais são os que apresentam maiores diferenças entre os dois ordenamentos jurídicos, já que o artigo 66.º DIVA prevê que os Estados-Membros podem fixar um prazo para a exigibilidade do imposto.

Em Portugal, o facto gerador surge quando se concretiza a operação tributável. A exigibilidade do IVA é apresentada de forma genérica, tornando-se o imposto exigível na data de emissão da fatura, no momento do término da transmissão de bens ou prestação de serviços ou no momento da cobrança.

Na Alemanha, o momento da exigibilidade do imposto é apresentado de forma mais flexível, permitindo que a mesma ocorra em diferentes momentos, e varia de acordo com a natureza da operação.

6.3. Métodos do exercício do direito à dedução

O método essencial para o exercício do direito à dedução do IVA, tanto em Portugal como na Alemanha, é o método do crédito de imposto, no qual se deduz ao IVA liquidado o IVA suportado (que seja elegível de ser deduzido). Entre os dois países, existe uma divergência significativa quanto ao processo de aplicação deste método na prática.

Em Portugal, os sujeitos passivos têm a obrigação de submeter declarações de IVA trimestrais ou mensais, consoante os limites dos volumes de negócios no ano anterior. Quando o imposto apurado é a favor do Estado, o sujeito passivo entrega o montante à Fazenda Pública. Quando o imposto apurado é a favor do sujeito passivo, o imposto pode ser reportado ao período ou períodos seguintes, o sujeito passivo pode solicitar o reembolso ou pode ser parcialmente reportado para o período seguinte e o remanescente objeto de reembolso, mediante os requisitos previstos na lei.

Na Alemanha, os sujeitos passivos têm a obrigação de submeter declarações antecipadas de IVA anuais, trimestrais ou mensais, de acordo com o imposto apurado no ano civil anterior. Quando é apurado IVA a entregar ao Estado, o mesmo é entregue pelo sujeito passivo. Quando é apurado IVA a favor do sujeito passivo, o mesmo é reembolsado pelo Estado, sem ser necessários pedidos ou requisitos.

Apesar da semelhança entre os métodos do direito à dedução dos dois países, o procedimento português é mais restrito e detalhado, enquanto o alemão é mais direto e permissivo.

6.4. Exclusões do direito à dedução

Tanto Portugal como a Alemanha estabelecem várias exclusões ao direito à dedução do IVA, de modo a prevenir abusos na dedução do imposto. Contudo, a abrangência e natureza das restrições apresentam algumas diferenças.

Em Portugal, as exclusões abrangem essencialmente despesas com bens e serviços que têm um carácter geralmente pessoal ou que não estejam diretamente ligadas à atividade económica do sujeito passivo. Estas exclusões pautam-se pela restrição da dedução do imposto relativo à utilização de viaturas de turismo, às despesas com combustíveis, às despesas de transportes e viagens de negócios, às despesas de alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e às despesas de receção.

Na Alemanha, as exclusões enumeram-se pela restrição da dedução do imposto relativo às despesas com ofertas, às despesas de representação, às despesas com instalações do sujeito passivo, às despesas com caça, pesca, iates e entretenimento conexo, às despesas que sejam consideradas despropositadas segundo a opinião pública em geral, às despesas com o agregado familiar do sujeito passivo, às despesas com transações de bens utilizados menos de 10% para a atividade, às despesas de utilização de bens imóveis e às despesas com operações isentas de imposto.

Com a exceção das despesas consideradas desarrazoadas segundo a opinião pública em geral, o legislador alemão permite uma análise caso a caso da realidade do sujeito passivo e da atividade por este exercida para aferir o direito à dedução. Na legislação portuguesa, mais rígida, não existe esta permissibilidade, o que, por um lado, é vantajoso por garantir a igualdade de regras para todos os sujeitos passivos, mas também poderá ser desvantajoso, por poder gerar descontentamento dos contribuintes e, por vezes, situações injustas para certos setores de atividade. Por exemplo, no caso dos TVDE e dos táxis, que exercem atividades semelhantes, os TVDE são prejudicados no direito à dedução do imposto apenas devido a uma questão de licenciamento. O licenciamento, norma externa à legislação fiscal, a ser um dos requisitos para o direito à dedução, deveria ser obrigatório, tanto para os táxis como para os TVDE.

6.5. Isenções

As isenções distinguem-se entre isenções completas (com direito à dedução) e isenções

incompletas (sem direito à dedução) nas legislações de ambos os países. No entanto, a forma como cada sistema aborda o direito à dedução do IVA varia substancialmente, especialmente no que concerne às isenções incompletas, que não permitem o direito à dedução do imposto.

Em Portugal, as isenções completas compreendem as exportações e transmissões intracomunitárias de bens e as isenções incompletas abrangem essencialmente atividades económicas específicas de interesse geral, como a saúde e a educação, e os sujeitos passivos (pessoas singulares) que tenham um volume de negócios inferior a 15.000 euros. Como o direito à dedução do IVA é vedado aos sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, de modo a garantir a neutralidade do imposto, a renúncia à isenção é prevista para alguns sujeitos passivos enquadrados no artigo 9.º do CIVA e para os sujeitos passivos enquadrados no artigo 53.º do CIVA, os quais têm de permanecer no mesmo regime durante, pelo menos, 5 anos.

Na Alemanha, as isenções completas são aplicáveis às aquisições intracomunitárias de bens e às importações e as isenções incompletas abrangem um leque de serviços económicos, sociais e financeiros e os sujeitos passivos que, sob certas condições, não tenham excedido 22.000 euros de volume de negócios (acrescido de IVA) no ano civil anterior e não prevejam que se exceda 50.000 euros no ano civil em curso. A renúncia à isenção está prevista para alguns dos sujeitos passivos que beneficiam das isenções do artigo 4.º do UStG e para os sujeitos passivos enquadrados no artigo 19.º do UStG (os quais têm de permanecer no regime normal durante 5 anos).

Apesar da divisão das isenções ser semelhante em ambos os países, a maior diferença são os limites de isenção para os pequenos empresários. No entanto, é de referir que o limite do artigo 53.º do CIVA é o volume de negócios (sem IVA) e o limite do artigo 19.º do UStG, apesar de ser superior, é o volume de negócios (com IVA). Assim, a diferença, apesar de significativa, não é tão acentuada como aparenta.

6.6. Direito à dedução para sujeitos passivos mistos

Em ambos os contextos legislativos, existem dois métodos para o exercício do direito à dedução no caso de sujeitos passivos mistos: método da afetação real e método do *pro-rata*.

Em Portugal, estes sujeitos passivos podem optar pelo método da afetação real, no qual se deduz apenas o imposto suportado em despesas com bens ou serviços utilizados no âmbito

da atividade que confere direito à dedução, ou pelo método do *pro-rata* de dedução, cujo montante de IVA dedutível é calculado através de uma percentagem baseada na afetação do volume de negócios do sujeito passivo a cada atividade.

Na Alemanha, regra geral, os sujeitos passivos mistos devem utilizar o método da afetação real, no qual o montante de imposto dedutível é calculado através de uma estimativa adequada. Nos casos em que não é possível estimar economicamente o montante dedutível, deve ser aplicado o método do *pro-rata*, no qual o imposto dedutível é calculado por meio do rácio entre as operações que excluem a dedução do imposto a montante e as operações que conferem ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto a montante. Na legislação alemã está elencada, também, uma limitação ao direito à dedução relativamente a despesas com imóveis que são utilizados simultaneamente no âmbito da atividade do sujeito passivo e no domínio particular.

Os métodos de dedução do IVA para sujeitos passivos mistos acima descritos são bastante semelhantes. Contudo, em Portugal os sujeitos passivos têm a possibilidade de escolher qual o método que pretendem aplicar enquanto na Alemanha é priorizada a utilização do método da afetação real. O legislador alemão acrescenta, ainda, a limitação à dedução do IVA suportado com bens imóveis, quando utilizados para fins particulares.

6.7. Regularizações das deduções

De modo a garantir a neutralidade no sistema do IVA, ambos os ordenamentos jurídicos preveem ajustamentos das deduções quando ocorrem alterações nas circunstâncias que conferem o direito à dedução. A principal diferença entre os dois sistemas reside no tratamento dos bens de investimento. Em Portugal, a legislação estabelece um período de regularização de cinco anos para os bens móveis e de vinte anos para os bens imóveis. A Alemanha, por sua vez, estabelece um período de cinco anos para os primeiros e de dez anos para os segundos. Esta diferença temporal tem um grande impacto no planeamento fiscal, pois enquanto um sujeito passivo alemão, ao deduzir o IVA com um imóvel, apenas se tem de comprometer em mantê-lo durante 10 anos na atividade tributada (se não pretender perder esse direito à dedução), um contribuinte português, para não perder o direito à dedução, tem de manter o imóvel na atividade durante 20 anos.

Capítulo VII – Conclusões

Ao longo da presente dissertação, foi analisado detalhadamente o direito à dedução do IVA, com fundamento na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (DIVA), no Código do IVA português, no Código do IVA alemão (Umsatzsteuergesetz) e na jurisprudência dos tribunais nacionais e europeus.

O princípio basilar no sistema comum do IVA, a neutralidade do imposto, é garantido pelo direito à dedução. No entanto, como existem exceções, exclusões e restrições ao direito referido, levanta-se a questão do seu impacto no princípio da neutralidade.

Os artigos 176.º da DIVA, 21.º do CIVA e do 15.º UStG constituem normas anti abuso que preveem a exclusão do direito à dedução de despesas que não tenham carácter estritamente profissional. Como se trata de despesas sumptuárias que não estão diretamente relacionadas com as operações tributáveis, a neutralidade do imposto não é afetada.

As isenções completas, previstas nos artigos 138.º, 139.º, 146.º e 147.º da DIVA, 14.º do CIVA, 14.º do RITI, 4.º-B e 5.º do UStG, conferem aos sujeitos passivos o direito à dedução do imposto, apesar de os mesmos não liquidarem IVA nas suas operações. Estas isenções permitem a aplicação plena do princípio da neutralidade, pois o sujeito passivo pode deduzir o imposto suportado a montante e o consumidor final fica isento do encargo financeiro do IVA.

As isenções incompletas, estabelecidas nos artigos 132.º a 137.º, 287.º e 288.º da DIVA, 9.º e 53.º do CIVA e 14.º e 19.º do UStG, não conferem aos sujeitos passivos o direito à dedução do IVA. Deste modo, os contribuintes não liquidam IVA nas suas operações e não deduzem o IVA suportado a montante. Este tipo de isenções tem um impacto negativo na neutralidade do imposto, uma vez que pode originar distorções de concorrência entre sujeitos passivos com enquadramentos fiscais distintos. Contudo, os legisladores europeus e nacionais permitem a renúncia à isenção para alguns destes contribuintes, concedendo-lhes o direito à dedução do imposto.

No que diz respeito ao direito à dedução dos sujeitos passivos mistos, elencado nos artigos 173.º da DIVA, 23.º do CIVA e 15.º do UStG, que exercem simultaneamente operações que conferem e que não conferem direito à dedução, é aplicável o referido *supra* na análise das isenções incompletas.

As regularizações das deduções, previstas nos artigos 184.º a 192.º da DIVA, 24.º a 26.º e 78.º do CIVA e 15.º-A do UStG, são efetuadas quando ocorrem alterações ao direito à dedução do IVA deduzido previamente. Esta norma está assente no princípio da neutralidade, uma vez que permite ao sujeito passivo deduzir o que tem direito, sem prejuízo para o Estado ou para os restantes contribuintes.

Deste modo, em resposta à questão do impacto das limitações, exclusões e restrições do direito à dedução do IVA na neutralidade do imposto, conclui-se que existe um impacto negativo para determinados sujeitos passivos e atividades económicas enquadradas nas isenções incompletas. Contudo, a legislação prevê mecanismos que amenizam o impacto, nomeadamente, a renúncia à isenção, embora seja aplicável apenas a alguns sujeitos passivos e sob condições específicas.

Relativamente à segunda questão levantada ao longo da dissertação, importa aferir se existe harmonização entre os sistemas de IVA português e alemão. Sendo ambos os sistemas assentes em Diretivas comunitárias, a caracterização do imposto e os princípios gerais são semelhantes.

No que diz respeito aos requisitos do direito à dedução, verifica-se harmonização entre os dois ordenamentos jurídicos. Ambos os países aplicam requisitos subjetivos coerentes, existindo apenas divergências nas formalidades, com maior exigência de detalhes nas faturas em Portugal, e na temporalidade da exigibilidade do imposto.

Existe uma harmonização entre os dois países nos métodos do exercício do direito à dedução, sendo utilizado essencialmente o método do crédito de imposto. No entanto, o método de reembolso obedece a regras mais rígidas em Portugal, o que torna mais difícil aos sujeitos passivos portugueses obterem um reembolso do que aos homólogos alemães. Ao nível dos processos formais, o sistema alemão é mais simplificado, sendo a regra geral a declaração anual de IVA, com exigência de declarações periódicas antecipadas apenas para determinados sujeitos passivos.

Relativamente às exclusões do direito à dedução, a cláusula de *standstill* permite que cada país tenha exclusões distintas. O sistema português é mais restrito e inflexível, aplicando as regras de dedução sem permitir análises caso a caso. O sistema alemão permite uma maior flexibilidade na avaliação das despesas em função da atividade económica do sujeito passivo. Embora ambos os sistemas de exclusões visem prevenir abusos fiscais, na sua

aplicação prática revelam-se diferenças, o que indica que não estão plenamente harmonizados neste aspeto.

No que diz respeito às isenções, verifica-se uma harmonização entre Portugal e a Alemanha, especialmente no que concerne às isenções completas. As isenções incompletas apresentam divergências substanciais no limite do volume de negócios, embora os critérios para beneficiar da renúncia à isenção sejam semelhantes.

Os métodos de exercício do direito à dedução encontram-se parcialmente harmonizados entre os dois países. A aplicação prática dos métodos da afetação e do *pro-rata* é semelhante. Em Portugal, os sujeitos passivos podem optar pelo método que mais se adequa ao seu enquadramento. No entanto, na Alemanha o método da afetação real é prioritário, sendo o *pro-rata* utilizado apenas quando o primeiro método não é viável. Adicionalmente, a legislação alemã impõe uma limitação à dedução de despesas relacionadas com imóveis utilizados simultaneamente para a atividade e para fins privados, a qual não é contemplada na legislação nacional.

Por último, no que concerne às regularizações das deduções, a harmonização entre os dois sistemas é afetada sobretudo nas regularizações das deduções relativas a bens imóveis, cujo período de regularização é de 20 anos em Portugal e de 10 anos na Alemanha. Esta diferença temporal tem uma influência determinante no planeamento fiscal, com normas mais rígidas para os contribuintes portugueses.

Em suma, este trabalho demonstra que, embora existam esforços significativos em virtude da harmonização do sistema comum do IVA na União Europeia, persistem diferenças legislativas e operacionais entre os Estados-Membros, que podem impactar o princípio da neutralidade do imposto. A contínua cooperação entre os países da União Europeia será essencial para mitigar estas disparidades e aproximar os sistemas fiscais, com vista a uma maior coesão e eficiência fiscal.

O estudo comparativo aprofundado, limitado a dois Estados-Membros da União Europeia, pode não representar a diversidade legislativa e processual do sistema de IVA de toda a União Europeia, o que constitui uma limitação ao presente estudo. Dado o fundamento do trabalho nas normativas europeias e nacionais vigentes na atualidade, este poderá tornar-se obsoleto no futuro, devido às frequentes alterações legislativas que ocorrem no âmbito do direito fiscal.

Na mesma senda da limitação enunciada, investigações futuras poderiam efetuar estudos comparativos entre Estados-Membros com sistemas fiscais mais distintos, como, por exemplo, a comparação entre países do norte e países do sul da Europa. Desde modo, poderia ser possível aferir, de um modo generalizado, se existe efetivamente harmonização no sistema de IVA europeu.

Outra investigação pertinente seria o estudo comparativo das exclusões, limitações e restrições do direito à dedução do IVA em diferentes áreas de atividade, e em diferentes países, como, por exemplo, estudar o impacto da exclusão do direito à dedução dos combustíveis nos TVDEs, em comparação o direito à dedução de combustíveis nos táxis, na neutralidade do imposto, em Portugal e noutros Estados-Membros.

Referências bibliográficas

- Cambão, J. S. (2015). *As restrições ao direito à dedução no imposto sobre o valor acrescentado: a falta de harmonização e os impactos negativos no funcionamento do mercado interno* [Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa]. <http://hdl.handle.net/10400.14/21576>
- Comissão Europeia. *Cláusula suspensiva*. <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/pt/content/clausula-suspensiva>
- Ferreira, R. M. F.; Almeida, M. M.; Meneses, A. S.; Dionísio, M. C. & Jacob, J. F. (2023, abril 18). *Aplicação transitória da taxa zero de IVA nos bens essenciais*. <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/aplicacao-transitoria-da-taxa-zero-de-iva-nos-bens-essenciais/4778/>
- Oliveira, A. M. (2011). *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto Neutro* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto]. <https://www.cije.up.pt/download-file/880>
- Palma, J. C. (2021). *O Exercício do Direito à Dedução em IVA: Uma análise dos requisitos fundamentais*. Rei dos Livros.
- Silva, J. D. F. (2016). *O Direito à Dedução do IVA pelas Sociedades Holding* [Dissertação de mestrado, Escola de Direito da Universidade do Minho]. <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44431>

Jurisprudência

Centro de Arbitragem Administrativa

- Acórdão Arbitral de 15 de fevereiro de 2013. Processo n.º 96/2012-T. <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=12&id=71>
- Acórdão Arbitral de 9 de outubro de 2013. Processo n.º 18/2013-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=18%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=51
- Acórdão Arbitral de 17 de dezembro de 2013. Processo n.º 59/2013-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=59%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=322
- Acórdão Arbitral de 17 de outubro de 2017. Processo n.º 169/2017-T. https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=169%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2991

Acórdão Arbitral de 3 de dezembro de 2020. Processo n.º 143/2020-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=143%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5115

Acórdão Arbitral de 4 fevereiro de 2021. Processo n.º 83/2020-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=83%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5261

Acórdão Arbitral de 26 de maio de 2021. Processo n.º 469/2020-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=469%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5439

Acórdão Arbitral de 25 de agosto de 2021. Processo n.º 497/2020-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=497%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5587

Acórdão Arbitral de 21 de junho de 2022. Processo n.º 844/2021-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=844%2F2021-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6401

Acórdão Arbitral de 07 julho de 2022. Processo n.º 770/2021-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=770%2F2021-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6490

Acórdão Arbitral de 29 de dezembro de 2022. Processo n.º 226/2022-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=226%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6817

Acórdão Arbitral de 21 de março 2023. Processo n.º 475/2022-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=475%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7028

Acórdão Arbitral de 26 de maio de 2023. Processo n.º 546/2022-T.
https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=546%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7155

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 6 de dezembro de 2006. Processo n.º 0567/06.
<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6af5754bccccf2548025724400415dad?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão de 3 de fevereiro de 2021. Processo n.º 0353/11.5BECTB 01017/17.
<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/af20c493cd54a00980258677003a28cb?OpenDocument>

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 27 de outubro 2021. Processo n.º 1113/05.8 BELSB.
<http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/51035ff19aa33e47802587890039bbbe?OpenDocument>

Acórdão de 10 de março de 2022. Processo n.º 1481/09.2 BELRS.
<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0241eed0dd60df8380258801005471b9?OpenDocument>

Tribunal de Justiça da União Europeia

Acórdão de 19 de setembro de 2000, *Ampafrance SA*, Processos Apensos C-177/99 e C-181/99, ECLI:EU:C:2000:470. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0177>

Acórdão de 08 de janeiro de 2002. *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH*. Processo C-409/99. ECLI:EU:C:2002:2. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=ecli%3AECLI%3AEU%3AC%3A2002%3A2>

Acórdão de 30 de setembro 2010. *Oasis East sp. z o.o.* Processo C-395/09. ECLI:EU:C:2010:570. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2010:570>

Acórdão de 15 de setembro de 2016. *Senatex GmbH*. Processo C-518/14. ECLI:EU:C:2016:691. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-518/14&language=PT>

Despacho do TJUE de 17/09/2020. *Super Bock Bebidas SA*. Processo C- 837/19. ECLI:EU:C:2020:721. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX:62019CO0837>

Legislação

Códigos tributários nacionais

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro do Ministério das Finanças e do Plano - Secretaria de Estado do Orçamento, Diário da República: Série I, n.º 297/1984. <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1984-34549475>

Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro do Ministério das Finanças, Diário da República: Série I, n.º 277/1988. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/442-b-1988->

[519003](#)

Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro do Ministério das Finanças, Diário da República: Série I-A, n.º 298/1992. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/290-1992-621714>

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro do Ministério das Finanças, Diário da República: Série I-A, n.º 290/1998. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/398-1998-191558>

Legislação portuguesa

Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro do Ministério das Finanças, Diário da República: Série I-A, n.º 242/1996. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/199-1996-226202>

Decreto-Lei n.º 251/98, de 11 de agosto do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, Diário da República: Série I-A, n.º 184/1998. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/251-1998-438069>

Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Diário da República: Série I, n.º 155/2009. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/186-2009-493507>

Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio do Ministério das Finanças, Diário da República: Série I, n.º 104/2013. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/71-2013-513603>

Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro da Presidência do Conselho de Ministros, Diário da República: Série I, n.º 33/2019. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/28-2019-119622094>

Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro do Ministério das Finanças, Diário da República: Série I, n.º 10/1990. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-regulamentar/2-1990-333532>

Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho do Ministério das Finanças e da Administração Pública - Gabinete do Ministro, Diário da República: Série II, n.º 126/2010. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/despacho-normativo/18-a-2010-2336625>

Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro da Assembleia da República, Diário da República: Série I, n.º 252/2014. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-d-2014-66022084>

Lei n.º 45/2018, de 10 de agosto da Assembleia da República, Diário da República: Série I, n.º 154/2018. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/45-2018-115991688>

Lei n.º 17/2023, de 14 de abril da Assembleia da República, Diário da República: Série I, n.º 74/2023. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/17-2023-211783460>

Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Diário da República: Série I, n.º 130/2010. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/467-2010-334374>

Portaria n.º 195/2020, de 13 de agosto das Finanças, Diário da República: Série I, n.º 157/2020. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/195-2020-140210523>

Legislação alemã

Abgabenordnung. [Código Geral dos Impostos]. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

Bürgerliches Gesetzbuch [Código Civil Alemão]. <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/>

Einkommensteuergesetz (EStG). [Lei alemã dos impostos sobre o rendimento]. <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

Umsatzsteuer- Durchführungsverordnung. [Regulamento de implementação do UStG]. https://www.gesetze-im-internet.de/ustdv_1980/

Umsatzsteuergesetz (UStG). [Lei alemã do IVA]. https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/

Legislação comunitária

Diretiva IVA 67/227/CEE, de 11 de abril do Conselho. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31967L0227>

Diretiva IVA 77/388/CEE, de 17 de maio do Conselho. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31977L0388>

Diretiva IVA 91/680/CEE, de 16 de dezembro do Conselho. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31991L0680>

Diretiva IVA 2006/112/CE, de 28 de novembro do Conselho. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/por>

Recomendação 94/820/CE, de 19 de outubro da Comissão. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31994H0820>

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. <https://eur-lex.europa.eu/PT/legal-content/summary/treaty-on-the-functioning-of-the-european-union.html>

Orientações Administrativas

Informação Vinculativa, Processo n.º 9577, por despacho de 9 de dezembro de 2015, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.9577.pdf

Informação Vinculativa, Processo n.º 3479, por despacho de 16 de julho de 2012 do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.3479.pdf

Ofício-Circulado n.º 30103/2008, de 23 de abril. Autoridade Tributária e Aduaneira.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30103.pdf