

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 7º e 8º; e 22º.
- Assunto: Direito à dedução – Adiantamento por conta de honorários
- Processo: nº 1551, despacho do SDG do IVA, por delegação do Director Geral, em 2011-02-01.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. No âmbito da sua actividade, a requerente dedica-se a cultura de flores e de plantas ornamentais e ao comércio a retalho de flores, plantas, sementes e fertilizantes, em estabelecimentos especializados.

2. A requerente efectuou um adiantamento em 27 de Outubro de 2010, a título de provisão, quantias por conta de honorários - solicitadores, tendo sido a respectiva factura emitida em 12 de Novembro de 2010.

3. A requerente solícita esclarecimentos sobre o enquadramento, em sede de IVA, da emissão de factura, exigibilidade, bem como quanto ao momento da dedutibilidade do imposto, no caso de adiantamentos efectuados por conta de prestações de serviços.

I. Emissão de factura

4. Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 112.º do Decreto-Lei n.º 88/2003, de 26 de Abril, que regulamenta o Estatuto da Câmara dos Solicitadores, "as quantias detidas por solicitador por conta dos seus clientes ou de terceiros, que lhe sejam confiadas ou destinadas a despesas, devem ser depositadas em conta ou contas abertas em instituição de crédito em nome do solicitador e identificadas como conta-clientes. O solicitador deve manter um registo rigoroso dos movimentos efectuados na conta-clientes relativamente a cada cliente, o qual é disponibilizado ao cliente respectivo sempre que solicitado e é diferenciado dos efectuados com as quantias detidas pelo solicitador a outro título".

5. Refere a alínea c), do n.º 6 do artigo 16º, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que são excluídas do valor tributável "as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas", ou seja o débito de despesas em nome e por conta do cliente não se encontra sujeito a IVA, sendo, para o efeito, necessário que as facturas ou documentos equivalentes tenham sido originariamente emitidos em nome dos clientes e contabilizadas em contas de terceiros.

6. Fora das circunstâncias referidas, o débito de quaisquer encargos suportados, e não obstante esse débito corresponder a um mero reembolso, da lugar a liquidação de IVA por se considerar uma prestação de serviços face à previsão normativa constante do artigo 4º, do Código do IVA.

7. Em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, do Código do IVA, os sujeitos passivos são obrigados a *"emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços"*.

8. A factura ou documento equivalente referidos no artigo 29.º devem ser emitidos o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º, conforme n.º 1 do artigo 36.º do Código do IVA.

9. Refere ainda o n.º 1 do artigo 36.º do Código do IVA, que no caso de pagamentos relativos a uma prestação de serviços ainda não efectuada, a data da emissão do documento comprovativo coincidirá sempre com a da percepção de tal montante, ou seja com o adiantamento.

10. A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de € 100,00 a € 2.500,00, conforme n.º 1 do artigo 123.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

II. Exigibilidade de imposto

11. Nos termos da alínea b) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 7.º do Código do IVA o imposto é devido e torna-se exigível «nas prestações de serviços, no momento da sua realização», e tratando-se de «prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante».

12. No entanto e não obstante do referido no ponto anterior, se a prestação de serviços der lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, o imposto é devido no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do Código do IVA.

13. Nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IVA, sempre que a prestação de serviço dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, o imposto torna-se exigível nesse momento, se o prazo para a emissão for respeitado.

14. No entanto, no caso de pagamentos antecipados, conforme o referido no ponto 9 da presente informação, existe a obrigação de emitir documento de quitação cuja data da emissão coincidirá sempre com a percepção do adiantamento, ou seja 27 de Outubro de 2010

15. Em conformidade com as citadas disposições legais referidas anteriormente e com o item 8 do ofício - circulado n.º 30072/2004, de 28/6 da DSIVA, no caso de "adiantamentos" o imposto é devido e torna-se exigível no momento do recebimento, pelo montante recebido, devendo o sujeito passivo emitir factura ou documento equivalente, à data do recebimento, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º, e n.º 1 do artigo 36.º do Código

do IVA, com os elementos constantes do n.º 5, do artigo 36.º, do mesmo diploma legal.

III. Momento da dedutibilidade

16. Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, do Código do IVA, estabelece *que "o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período"*.

17. Refere ainda o n.º 2 do artigo 19.º do Código do IVA, que só confere direito à dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo.

18. Por outro lado o n.º 2 do artigo 22.º, refere que *"sem prejuízo do disposto no artigo 78.º, a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação"*.

19. No caso em apreço, e relativamente ao sujeito passivo prestador dos serviços, os adiantamentos efectuados em 27 de Outubro de 2010, a título de provisão, quantias por conta de honorários, são tributados no momento em que se proceda à respectiva facturação, com base no respectivo documento de quitação, cuja a data de emissão deve coincidir com a percepção do adiantamento, ou seja 27 de Outubro de 2010.

20. Nestes termos, e dado que o momento de quitação onde consta o IVA liquidado apenas foi emitido em Novembro, podemos concluir que a dedução do imposto deve ser efectuada na declaração do período em que se verificou a emissão do respectivo documento, ou seja no mês de Novembro.

21. O direito à dedução do imposto, previsto no n.º 1 do artigo 22.º do Código do IVA, sem prejuízo de disposições especiais, só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, conforme o n.º 2 do artigo 98.º do citado diploma legal.