

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 7.º e 8.º; 98º
- Assunto: Facto gerador do Imposto e sua Exigibilidade – Exercício do direito à dedução e prazo para o mesmo
- Processo: nº 3335, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-28.
- 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.

O pedido de informação vinculativa prende-se com o exercício do direito à dedução do imposto, nomeadamente com o prazo para exercer esse direito face às regras do facto gerador e da exigibilidade do imposto previstas nos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA (CIVA).

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente encontra-se registada, em sede de IVA, pelo exercício de "Actividades das artes do espectáculo" - CAE 90010.
2. No ano de 2009 foi objeto de uma ação inspetiva relativamente ao exercício de 2005. No âmbito desta inspeção constatou-se que, erradamente, havia considerado determinadas operações como isentas de IVA.
3. No sentido de regularizar a situação procedeu, no ano de 2009, à emissão de dois documentos intitulados "Aviso de Lançamento" com a liquidação do imposto que se encontrava em falta, referente às operações realizadas em 2005.
4. Atendendo ao tempo que decorreu entre as primeiras faturas que emitiu (isentas de imposto) e a respetiva retificação (avisos de lançamento com a liquidação de IVA), pretende a requerente ser informada sobre:
 - i) a partir de que momento ocorre a exigibilidade do imposto, atendendo aos artigos 7.º e 8.º do CIVA, e
 - ii) qual o prazo para a dedução do imposto, por parte da empresa adquirente.

ENQUADRAMENTO LEGAL

5. O artigo 7.º do Código do IVA vem definir as regras de aplicação da lei no tempo, contemplando os factos que determinam o nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade, de harmonia com a natureza das operações praticadas.
6. Assim, por regra, o imposto torna-se exigível no momento em que ocorre o facto gerador do mesmo, isto é, quando ocorrem os pressupostos que geram a obrigação tributária, que se verifica:

- Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente [a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA];

- Nas prestações de serviços, no momento da sua realização [alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA].

7. Não obstante o princípio geral estabelecido no artigo 7.º do Código, que faz coincidir o facto gerador com a exigibilidade do imposto, o artigo 8.º do mesmo diploma faz diferir o prazo ali determinado, relativamente aos casos em que haja lugar à obrigação de emissão de fatura ou documento equivalente.

8. Deste modo, sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dêem lugar à obrigação de emissão de fatura ou documento equivalente nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o imposto torna-se exigível:

- Se o prazo previsto para a emissão de fatura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão [alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA];

- Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina [alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA].

9. O prazo para a emissão de faturas ou documentos equivalentes referidos no citado artigo 29.º, encontra-se definido no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA que estabelece que tais documentos 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 do Código.

10. O exercício do direito à dedução do imposto encontra-se regulamentado nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, sendo pressuposto indispensável desse direito que o imposto seja suportado em aquisições de bens e serviços, que contribuam para a realização de operações tributáveis, conforme determina o artigo 20.º do Código.

11. O n.º 1 do artigo 19.º do CIVA define o âmbito do imposto que pode ser objeto de dedução, impondo o n.º 2 do mesmo artigo, como condição essencial, que só confere direito à dedução, o imposto mencionado em faturas ou documentos equivalentes, passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, determinando o n.º 5 do artigo 36.º do referido diploma legal, quais os elementos que os citados documentos devem necessariamente conter.

12. Exclui-se, todavia, do exercício do direito à dedução, o imposto contido nas despesas mencionadas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

13. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA *"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"*.

14. Conforme esclarecido no ponto 8 do Ofício-Circulado n.º 30082, de 2005.11.17, da Direção de Serviços do IVA, o imposto mencionado em documentos ainda não registados, deve ser efetuado nos termos do artigo 22.º do CIVA, desde que dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do

CIVA.

15. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 98.º do CIVA refere que *"sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente"*.

CONCLUSÃO

16. Tendo em conta o anteriormente explanado, conclui-se que:

i) se o fornecedor de bens/prestador de serviços vier a repercutir o imposto devido ao adquirente, em fatura ou documento equivalente, obedecendo aos requisitos dos artigos 19.º e 36.º do CIVA;

ii) se o imposto aí contido tiver incidido sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis, em consonância com o que dispõe o artigo 20.º do Código, e

iii) o imposto não esteja relacionado com despesas mencionadas no n.º 1 do artigo 21.º do mesmo diploma, concretiza-se na esfera do adquirente o direito à dedução do imposto, devendo, porém, tal direito, ser exercido até ao decurso do prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 98.º deste diploma.

17. Importa referir que, por regra, incumbe ao fornecedor dos bens/prestador dos serviços, a obrigação da entrega ao Estado do imposto que se mostre devido na operação tributável, obrigação que subsiste, quer o tenha repercutido, ou não, ao seu cliente. Por outro lado, compete à Administração Tributária providenciar a arrecadação do imposto que, devendo ter sido liquidado pelo sujeito passivo, não o foi.

18. No caso concreto, e de acordo com elementos disponibilizados pela requerente, verifica-se que foram emitidas duas faturas, ambas datadas de 2005.12.31, sem liquidação de IVA, às quais correspondem os respetivos "avisos de lançamento", ambos datados de 2009.12.15, com a liquidação do IVA que se encontrava em falta nas faturas previamente emitidas.

19. De acordo com o estabelecido nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, a exigibilidade do imposto ocorreu na data da emissão das faturas, ou seja, em 2005.12.31. De facto, e não obstante não ter procedido, aquando da emissão das faturas, à respetiva liquidação do imposto, o mesmo é devido naquela data.

20. Se é um facto que o adquirente à data de 2005.12.31 não exerceu o direito à dedução do imposto, dado que nos documentos que possuía não constava a liquidação do mesmo, a partir do momento em que teve na sua posse documentos que legitimaram tal exercício ("avisos de lançamento", emitidos em 2009.12.15), podia tê-lo feito, tendo em conta o prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

21. Deste modo, no caso concreto que se apresenta, o adquirente podia ter exercido o direito à dedução, desde que verificados os condicionalismos estabelecidos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, até ao termo do prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, contado a partir do momento em que o imposto se tornou exigível na esfera do fornecedor dos bens/prestador dos serviços, de harmonia com os artigos 7.º e 8.º do

Código, ou seja, até 2009.12.31.