



FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: **CIVA**

Artigo: 19º, n.º 2; 35º, n.º 11

Assunto: Facturação por parte dos adquirentes - Direito à dedução.

Processo: F061 2005096 com despacho concordante Subdirector-Geral dos Impostos, em substituição do Director-Geral dos Impostos, em 06/12/2005.

Conteúdo:

1. A exponente possui máquinas de venda de tabaco que estão instaladas em estabelecimentos afectos à actividade de restauração.
2. Os proprietários dos restaurantes, pelos serviços prestados (depósito e guarda das máquinas) cobram-lhe comissões.
3. As comissões pagas são creditadas através de notas de crédito por si elaboradas, sendo as mesmas assinadas pelos prestadores de serviços que, assim, provam ter recebido a contraprestação pelos serviços prestados.
4. Do IVA suportado, nestas condições, procedeu a exponente à respectiva dedução, o que não foi aceite pelos Serviços da Inspeção Tributária, em virtude da documentação não estar em conformidade com o artigo 35º do CIVA.
5. Pensando estar a agir devidamente, pretende ser esclarecida "*sobre a forma mais correcta de dar cumprimento ao disposto naquele artigo do código*".
6. Os Serviços da Inspeção Tributária, na visita que fizeram à exponente, constataram que esta teve os procedimentos que a seguir se indicam:
 - emitiu notas de crédito nas quais mencionou IVA que deduziu a seu favor como se de uma regularização se tratasse . O motivo da emissão de tais notas de crédito deve-se ao facto de ter muitas dificuldades em obter as facturas referentes às comissões, por parte dos prestadores de serviços que são pequenos agentes económicos com pouca organização documental.
 - em papel timbrado com o nome **da exponente**, emitiu notas de crédito, contendo os termos de declaração e de quitação para serem assinadas pelos prestadores de serviços, especificando nelas o valor da comissão por si paga, acrescido do IVA liquidado nas operações .
 - remeteu para os prestadores de serviços o original das notas de crédito, ficando, na sua posse, com os duplicados das mesmas que foram depois por si contabilizadas e que serviram de suporte para a dedução do imposto.
 - emitiu aos donos dos estabelecimentos comerciais notas de crédito, tendo-se verificado que algumas destas entidades se encontravam enquadradas no regime de isenção (artigos 9º e 53º do CIVA) .
 - enumerou notas de crédito em seu nome, quando o devia ter feito em nome dos prestadores de serviços, não sendo possuidor de qualquer registo de acordo prévio feito por escrito .
7. Estabelece a alínea b) do nº 1 do artigo 28º do Código do IVA que os transmitentes de bens ou prestadores de serviços devem "*emitir uma factura*



ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3º e 4º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão dos bens ou da prestação de serviços".

8. As facturas devem ser processadas nos termos e condições estabelecidas no artigo 35º do CIVA, nomeadamente o seu nº 4 que estabelece "os documentos referidos nos números anteriores, devem ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor".

9. Com a publicação do Decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro (diploma que transferiu para a esfera jurídica nacional a Directiva 2001/115/CE de 20 de Dezembro) começou a constar expressamente no CIVA (artigo 35º, nº11) o mecanismo da auto-facturação. Mas, para que este mecanismo funcione torna-se necessário salvaguardar determinadas condições que assegurem a transparência de procedimentos e garantam que a Administração Fiscal possa controlar, como correctamente fizeram os Serviços da Fiscalização, *"não só a emissão de factura por cada operação realizada, mas, principalmente, verificar-se a validade do exercício do direito à dedução."*

10. Assim, prevê o nº 11 do artigo 35º do CIVA (aditado pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro, que acolheu o preceituado na nova redacção do nº3 do artigo 22º da Sexta Directiva) que a elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte dos adquirentes dos bens ou dos serviços prestados, fica sujeita a duas condições:

- *"a existência de um acordo prévio, na forma escrita, entre o sujeito passivo transmitente dos bens ou prestador dos serviços e o adquirente ou destinatário dos mesmos";*
- *"o adquirente provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo" .*

11. Quanto aos factos ocorridos que vêm sendo praticados, desde 2001 até 2003 (anteriores à publicação do nº 11 do artigo 35º do CIVA), a exponente ao emitir as notas de crédito, embora se tenha substituído aos prestadores de serviços, não agiu em conformidade com o entendimento que vinha já sendo seguido pela Administração Fiscal, uma vez que não fez acordo prévio nem respeitou, para cada prestador de serviços, a numeração sequencial dos documentos que cada prestador deverá ter. Do mesmo modo, não tinha na sua posse o original dos referidos documentos, mas sim o duplicado dos mesmos, o que não lhe permitia beneficiar do direito à dedução (nº 4 do artigo 35º conjugado com o nº 2 do artigo 19º, ambos do CIVA).

12. Relativamente ao ano de 2004, com o já em vigor mecanismo da auto-facturação, nos termos do nº 11 do artigo 35º do CIVA, constata-se, efectivamente, que, por parte da exponente não foram, pelas razões anteriormente referidas, observados os condicionalismos legais previstos naquele normativo do Código.

13. Assim sendo, o IVA liquidado nas notas de crédito em análise, não obedecendo às condições legais anteriormente referidas, não pode ser objecto de dedução, pelo facto de não haver cobertura legal que permita exercer tal direito.



14. No entanto, dado que o prazo de caducidade não está esgotado e que, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 28º do CIVA, o dever de emitir facturas ou documentos equivalentes pertence aos prestadores de serviços, afigura-se poder a exponente regularizar a situação, anulando as notas de crédito e solicitar aos prestadores de serviços que emitam as respectivas facturas ou documentos equivalentes, podendo, na posse dos originais das facturas ou documentos equivalentes, exercer o direito à dedução, nos termos do nº7 do artigo 71º do CIVA (com a redacção anterior à entrada em vigor da Lei nº 39-A/2005, de 29 de Julho).

15. Acresce dizer ainda que, dada a ausência de condições para se aplicar o processo de auto-facturação e tendo a exponente suportado imposto que liquidou nas notas de crédito referentes a sujeitos passivos do regime de isenção, será de averiguar se tal imposto foi ou não entregue nos cofres do Estado, por parte daqueles sujeitos passivos, conforme determina o nº 2 do artigo 26º do CIVA.