

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 36.º, n.º 11

Assunto: Auto-facturação

Processo: L121 2008200 – despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director-Geral, em 28-10-2008

Conteúdo: O sujeito passivo A, exercendo a actividade de "Outras actividades de telecomunicações" – CAE 61900, vem solicitar informação vinculativa nos termos da alínea e), n.º 3 do art.º 59.º e art.º 68.º, ambos da Lei Geral Tributária, sobre a possibilidade de proceder à auto-facturação respeitante a serviços prestados por "consultores", bem como, se os procedimentos que pretende adoptar se encontram correctos.

EXPOSIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1. Na presente exposição, o sujeito passivo refere que tem por objecto social a "distribuição e revenda de serviços e produtos domésticos para pequenas actividades comerciais na área das telecomunicações".

2. No âmbito da actividade que exerce recorre a serviços de consultores, estes na sua maioria sujeitos passivos da categoria B de IRS, bem como de algumas empresas, que vendem produtos de C através da exponente.

3. No que respeita às comissões auferidas pelos consultores sujeitos passivos da categoria B de IRS, refere verificarem-se atrasos na recepção dos recibos verdes emitidos por estes, causando, este facto, problemas administrativos e prejuízos financeiros, nomeadamente pela impossibilidade de deduzir o IVA atempadamente.

4. Deste modo, tendo de proceder a centenas de pagamentos e prevendo um aumento considerável dos mesmos, dado que se encontra em fase de expansão, pretende, no sentido de agilizar processos e de evitar as situações anteriormente referidas, adoptar os seguintes procedimentos:

- Implementar o mecanismo de auto-facturação substituindo-se aos seus consultores na emissão dos documentos referentes às prestações de serviços e respectivas comissões, emitindo, para o efeito notas de crédito ou outros documentos, respeitando as condições previstas no n.º 14 do art.º 28.º (actual art.º 29.º) do CIVA, bem como as do n.º 11 do art.º 35.º (actual art.º 36.º) do CIVA e Ofício-Circulado n.º 3007/2004, de 28 de Junho da DSIVA;

- Substituir-se aos seus consultores na liquidação do IVA, através do mecanismo de auto-liquidação ("reverse charge");

- No caso de prestadores de serviços que beneficiem da isenção prevista no art.º 53.º do CIVA, pretende assegurar-se do seu correcto enquadramento através de declaração escrita e assinada pelos próprios, não liquidando nem deduzindo IVA.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

5. Com a introdução do n.º 14 ao art.º 29.º do Código do IVA (anterior art.º

28.º - renumerado de harmonia com as alterações introduzidas pelo D.L. n.º 102/2008, de 20 de Junho), através do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, tornou-se possível a elaboração de facturas ou documentos equivalentes, entre outros, pelos próprios adquirentes dos bens e serviços, em nome e por conta do sujeito passivo.

6. Foi aditado pelo mesmo Decreto-Lei o n.º 11 ao art.º 36.º do CIVA (anterior art.º 35.º), passando a estar regulamentada no Código do IVA a denominada auto-facturação. Esta norma legal sujeita a elaboração de facturas ou documentos equivalentes por parte do adquirente dos bens ou dos serviços, às seguintes condições:

a) 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;

b) O adquirente provar que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo.

7. Assim, além da existência do acordo prévio mencionado, as facturas ou documentos equivalentes, elaborados pelos próprios adquirentes, apenas terão validade quando se verifique a condição estabelecida na alínea b). O conhecimento da elaboração da factura e da aceitação do seu conteúdo, poderá ser efectuada através de qualquer meio de comunicação escrita emitida pelo fornecedor, podendo fazê-lo, nomeadamente, através do envio de fotocópia da factura devidamente carimbada, mail ou fax.

8. A referida prova, além de justificar que o fornecedor tomou conhecimento da elaboração da factura (e aceitou o seu conteúdo), devendo consequentemente proceder à entrega do imposto devido nos cofres do Estado nos prazos referidos no art.º 41.º do CIVA (anterior art.º 40.º), irá facultar ao adquirente o exercício do direito à dedução.

9. Porém, só o cumprimento de determinadas formalidades previstas no CIVA permitirá aos sujeitos passivos exercer o direito à dedução do imposto suportado a montante. Assim, as condições do exercício do direito à dedução distinguem-se em condições formais e temporais.

10. A condição formal para o exercício do direito à dedução do imposto, de acordo com o n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, é que o imposto a deduzir se encontre mencionado em facturas ou documentos equivalentes, passados em forma legal e em nome e na posse do sujeito passivo.

11. Em termos de IVA, para que as facturas sejam consideradas passadas de forma legal, devem obedecer aos condicionalismos estabelecidos no art.º 36.º do Código do IVA em conjugação com o n.º 5 do Dec. Lei n.º 198/90 de 19 de Junho (com as alterações introduzidas pelo art.º 5.º do Dec. Lei n.º 256/2003 de 21/10).

12. De referir ainda que, o n.º 1 do art.º 5.º do Dec. Lei n.º 198/90 de 19/06, estabelece que a numeração e impressão de facturas e documentos equivalentes, estão sujeitos às regras previstas no art.º 5.º; art.º 6.º, n.º 7; art.º 8.º, n.ºs 1 e 2 e nos artigos 9.º a 12.º do Regime dos Bens em Circulação, aprovado pelo Dec. Lei 147/2003, de 11/7.

13. Assim, as regras referentes à numeração das facturas ou documentos equivalentes vêm consignadas no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA e no art.º 5.º do já referido Regime dos Bens em Circulação, estabelecendo as referidas

normas, respectivamente, que:

- as facturas ou documentos equivalentes devem ainda "ser datados e numerados sequencialmente", e
- devem apresentar-se sob a forma de impressos "numerados seguida e tipograficamente ou processados por computador, com uma ou mais séries, convenientemente referenciadas".

14. Ainda, no que respeita ao exercício do direito à dedução do imposto respeitante a facturas ou documentos equivalentes emitidos pelos próprios adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços, determina o n.º 5 do art.º 19.º do CIVA que o mesmo fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do art.º 36.º do mesmo diploma.

15. Quanto à condição temporal para o exercício do direito à dedução do imposto, a mesma está contemplada no n.º 1 do art.º 22.º do CIVA, que refere que o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com as regras estabelecidas nos art.ºs 7.º e 8.º do Código, determinando o n.º 2 do art.º 98.º do CIVA (anterior art.º 91.º) 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. Pelo exposto, pode o sujeito passivo, na qualidade de destinatário dos serviços, substituir-se na elaboração de facturas relativamente às prestações de serviços efectuadas pelos seus consultores, nomeadamente, as efectuadas por sujeitos passivos titulares da categoria B em sede de IRS, desde que tais documentos, para além da verificação das condições previstas no n.º 11 do art.º 36.º do CIVA, obedeçam a todos os demais condicionalismos previstos no mesmo artigo, conjugados com o n.º 5 do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, nomeadamente:

- contenham todos os elementos previstos nas alíneas do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA; e

- obedeçam a uma ordem sequencial para cada prestador de serviços.

17. Chama-se, contudo, a atenção, relativamente aos prestadores de serviços titulares da categoria B, para o estabelecido no n.º 1 do art.º 115.º do CIRS, segundo o qual, estão os mesmos obrigados a proceder à emissão do respectivo documento de quitação, pelo que, devem estes profissionais fazer, no respectivo recibo, referência às facturas elaboradas pelo destinatário dos serviços.

18. No que respeita à eventualidade do sujeito passivo se substituir aos prestadores dos serviços, também, na liquidação do imposto, refira-se que não estamos perante uma situação de reverse charge, pelo que, tal não é possível.

19. Efectivamente e embora o sistema de facturação previsto no n.º 11 do art.º 36.º do CIVA permita que as facturas sejam elaboradas pelo destinatário dos serviços, o prestador dos mesmos é sempre responsável pela sua emissão, bem como, pelo cumprimento das demais obrigações decorrentes do Código, nomeadamente, a de reaver o imposto liquidado na respectiva

declaração periódica e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sempre que o mesmo se mostre devido.