

IVA - Facturação - alínea F) do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA

Foi publicado no D.R. I Série A n.º 244, de 21 de Outubro de 2003, o Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, que transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva 2001/115/CEE, do Conselho, de 20 de Dezembro, que alterou a Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio (6.ª Directiva), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

A adopção no plano comunitário da directiva transposta teve em vista simplificar, modernizar e harmonizar, em matéria de IVA, vários aspectos e condicionalismos relacionados com a obrigação de facturação. Efectivamente, as regras relativas à facturação eram bastantes divergentes no espaço da União Europeia, pelo que se tornou imperativo harmonizar as diferentes legislações.

Assim, o Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, cuja entrada em vigor se verificou em 1 de Janeiro de 2004, estabelece uma lista harmonizada de elementos que obrigatoriamente deverão constar das facturas emitidas pelos sujeitos passivos do imposto, de regras relativas à sua elaboração, arquivamento e conservação, incluindo a respectiva transmissão e conservação por meios electrónicos, bem como a possibilidade de recurso, em determinadas condições à chamada "autofacturação" e à contratação de terceiros para a elaboração das facturas.

A transposição da citada Directiva implicou, para além da alteração de normativos do Código do IVA, alguns ajustamentos de pormenor a outros diplomas.

No entanto, sem prejuízo de poderem vir a ser divulgadas instruções administrativas sobre as restantes alterações introduzidas pelo citado diploma, pretende o presente ofício-circulado dar resposta às principais dúvidas suscitadas aos contribuintes no âmbito do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, e que se relacionam com a alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA.

1. O Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, ao aditar ao n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA a alínea f) vem estabelecer que, a partir de 1 de Janeiro de 2004, as facturas ou documentos equivalentes devem conter a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, **se essa data não coincidir com a da emissão da factura.**

2. Daqui resulta que as facturas ou documentos equivalentes deverão conter, após 1 de Janeiro de 2004, a data do facto gerador do imposto de acordo com as regras previstas no art.º 7.º do Código do IVA, data determinante para a emissão das facturas ou documentos equivalentes nos termos do n.º 1 do art.º 35.º do mesmo diploma.

3. Assim, de acordo com o art.º 7.º n.º 1 alíneas a) e b) do Código do IVA, considera-se que o imposto é devido e torna-se exigível de acordo com as seguintes regras:

a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente;

b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização.

4. Nos termos do n.º 2 e seguintes do art.º 7.º do Código do IVA, considera-se que os bens são colocados à disposição e as prestações de serviços são realizadas, nomeadamente:

a) Nas transmissões de bens que impliquem a obrigação de instalação ou montagem por parte do fornecedor no momento em que essa instalação ou montagem estiver concluída;

b) Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, no termo do período a que se refere cada pagamento, ou caso não seja fixada periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, no final de cada período de 12 meses, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante;

c) Nas transmissões de bens entre comitente e comissário ou entre consignante e consignatário, no momento em que

o comissário ou consignatário os colocar à disposição do seu adquirente;

d) Nas mercadorias entregues à consignação, no termo do prazo de um ano a contar da data da entrega ao consignatário, caso não se verifique a sua devolução dentro desse prazo.

5. Face às regras atrás referidas, tendo em vista simplificar e harmonizar procedimentos, devem os sujeitos passivos , para efeitos da aplicação da alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA, atender ao seguinte:

5.1. Nas transmissões de bens e prestações de serviços

a) Sempre que a transmissão de bens implique transporte ou expedição considera-se que os bens são colocados à disposição do adquirente na data do início do respectivo transporte ou expedição (data que consta do documento que acompanha a mercadoria em circulação, nos termos do art.º 4.º n.º 4 do Regime de Bens em Circulação, aprovado pelo D.L. n.º 147/2003, de 11 de Julho);

b) Nas prestações de serviços considera-se que o serviço foi realizado no momento da sua conclusão.

5.2. Nas transmissões de bens com instalação ou montagem

Nas transmissões de bens com instalação ou montagem, ainda que os bens sejam objecto de transporte ou expedição, considera-se que os mesmos são colocados à disposição do adquirente na data da conclusão da instalação ou montagem.

5.3. Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado

Nas transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, é necessário que na factura conste o período a que se refere o respectivo pagamento. Sempre que do contrato não resulte qualquer periodicidade de pagamento ou esta seja superior a 12 meses, deverá constar na respectiva factura que se refere ao período de 12 meses.

5.4. Nas mercadorias à consignação e transmissões de bens ao abrigo de um contrato de comissão

Nos termos do art.º 3.º n.º 3 alínea c) do Código do IVA, consideram-se transmissões de bens as transferências de bens entre consignante e consignatário, bem como as transferências entre comitente e comissário, efectuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial.

Por força da alínea d) da mesma norma legal, consideram-se ainda transmissões de bens, a não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação.

Nestas situações, e por força do art.º 7.º n.ºs 5 e 6, o facto gerador ocorre, respectivamente:

- ◆ No momento em que o consignatário ou comissário puser os bens à disposição do seu adquirente;
- ◆ No termo do prazo de um ano, no caso da não devolução das mercadorias enviadas à consignação.

Para cumprimento da alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA, haverá que ter em consideração o seguinte:

5.4.1. Nas mercadorias à consignação

a) Na emissão da factura pelo consignante ao consignatário, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 37.º do Código do IVA, pela entrega das mercadorias à consignação, não se verifica qualquer facto gerador, pelo que a factura não tem que cumprir o disposto na alínea f);

b) Na emissão da factura pelo consignatário ao seu cliente, pela transmissão das mercadorias, deverão ser tidas em consideração as simplificações já referidas na alínea a) do subponto 5.1 para as transmissões de bens;

c) Na emissão da factura pelo consignante ao consignatário, pela transmissão das mercadorias, e para efeitos da alínea f), a data da colocação dos bens à disposição do consignatário coincide com a da situação prevista na alínea anterior;

d) Na emissão da factura pelo consignante ao consignatário, pela não devolução no prazo de um ano, deverá constar a data do termo desse prazo.

5.4.2. Nas transmissões de bens ao abrigo de um contrato de comissão

Aplicam-se as regras já referidas nas alíneas b) e c) do subponto 5.4.1., com as devidas adaptações.

6. Facturação global

O n.º 6 do art.º 28.º do CIVA permite aos sujeitos passivos, mediante comunicação prévia à Direcção-Geral dos Impostos, recorrerem ao processamento de facturas globais, respeitantes a cada mês ou a períodos inferiores, desde que por cada transacção seja emitida guia ou nota de remessa e do conjunto dos dois documentos resultem os elementos referidos no n.º 5 do art.º 35.º.

Para cumprimento da alínea f), bastará que os sujeitos passivos identifiquem, na respectiva factura, o período a que a mesma respeita (por exemplo semanal, quinzenal ou mensal).

No entanto, optando os sujeitos passivos por fazer referência às guias ou notas de remessa que obrigatoriamente suportam a facturação global, não se torna necessário a menção a qualquer outra data, considerando-se que, dessa forma, se encontra cumprida a alínea f).

7. Facturação antecipada

Sempre que a emissão da factura seja anterior à data da colocação dos bens à disposição do adquirente ou da conclusão da prestação de serviços não se aplica a alínea f), uma vez que a exigibilidade do imposto se verifica na data da emissão da factura.

8. Pagamentos antecipados

Nos pagamentos efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços (pagamentos antecipados), a alínea b) do n.º 1 do art.º 28.º do Código do IVA obriga à emissão de uma factura, cuja data deve coincidir sempre com a data da percepção do respectivo montante, em conformidade com o n.º 1 do art.º 35.º do mesmo diploma.

Se tal não se verificar, a data do recebimento deve constar na respectiva factura, para efeitos de cumprimento da alínea f) (ex. pagamentos por transferência bancária).

9. Transmissões intracomunitárias de bens e exportações

Nas transmissões intracomunitárias de bens, realizadas nos termos do Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI), subsiste a obrigação do cumprimento da alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, desde que a data do facto gerador seja conhecida.

Nas transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade (exportações) não se torna necessário cumprir o disposto na alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA.

10. Regularizações

Nos documentos a emitir pelos sujeitos passivos quando procedam a regularizações nos termos do art.º 71.º do Código do IVA (ex. Nota de crédito, Nota de devolução, etc.), não se aplica o disposto na alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA.

11. Expressão a constar nas facturas para efeitos da alínea f)

Dado que os Serviços têm sido questionados sobre que tipo de menção deve constar das facturas, refira-se que para cumprimento da alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, o legislador não impôs qualquer menção obrigatória, pelo que ficará ao critério dos sujeitos passivos a adopção da expressão que, no seu entender, melhor identifique a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram efectuados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações. Assim, **meramente a título exemplificativo**, poderão os sujeitos passivos usar a seguinte expressão: "Alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA - .../.../...".

Com os melhores cumprimentos.

O SUBDIRECTOR-GERAL

(Manuel Prates)