

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 21º

Assunto: Direito à dedução – IVA contido em documentos retificativos emitidos para além de 4 anos, após a data da emissão da fatura em 2013 – O prazo começou a contar à data de emissão dos documentos retificativos, ou seja, 23 de outubro de 2018

Processo: nº **15819**, por despacho de 2020-04-02, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. A Requerente, encontrando-se enquadrada em IVA, no regime normal de periodicidade mensal, com a atividade de "Comércio por Grosso de Produtos Químicos", CAE- 46750, vem expor e solicitar o seguinte:

1.1 No âmbito da sua atividade "recebeu do seu fornecedor, XX SA, faturas retificativas emitidas em outubro de 2018, referentes a prestações de serviços efetuadas e faturadas em 2013".

1.2 Contudo, "atendendo ao prazo de caducidade previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, tem dúvidas se pode aceitar as faturas retificativas".

1.3 A emissão daqueles documentos retificativos, tiveram origem numa ação inspetiva à empresa, ZZ SA, levada a efeito pelos Serviços de Inspeção Tributária, da qual resultaram correções sustentadas em falta de liquidação de IVA em prestações de serviços sujeitas a imposto.

1.4 Da mencionada correção, resultaram liquidações adicionais, sendo que através da emissão dos documentos retificativos das faturas inicialmente emitidas em 2013, pretende recuperar o encargo financeiro.

1.5 Neste contexto, pretende que se esclareça qual a data que é tida em conta para "se aferir o prazo dos quatro anos, ou seja, a data da fatura original ou a data das faturas retificativas".

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

2. Vem a Requerente suscitar a dúvida de saber se os documentos retificativos, das faturas iniciais, emitidos na sequência de uma liquidação adicional efetuada em sede de ação de inspeção tributária ao seu fornecedor da qual resultou a emissão de liquidações adicionais, e destinadas a obter o pagamento desse acréscimo, num momento em que o referido prazo para o exercício do direito de dedução já decorreu, é ou não legítimo proceder à sua aceitação, uma vez que o prazo para exercer o direito à dedução precluiu.

3. Sobre a matéria em análise refere-se que o exercício do direito à dedução do imposto encontra-se regulamentado nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA (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 mesmo diploma.

4. Conforme previsto no n.º 1 do artigo 20.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, efetuando-se mediante subtração 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*".

5. Por outro lado, de acordo com o disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 19.º, só confere o direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal cujo prazo de emissão e formalidades se encontram consignadas no artigo 36.º do mesmo diploma.

6. Dispõe o n.º 7 do artigo 29.º " *Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura*".

7. Nos termos do n.º 6 do artigo 36.º: " *As guias ou notas de devolução e outros documentos retificativos de faturas devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a alínea a) do número anterior, bem como a referência à fatura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações*".

7. Sobre a matéria em questão, o Supremo Tribunal de Justiça, já se pronunciou através do Acórdão 10290/13.3 YIPRT.L1.S1- de 05.07.2018 , tendo previamente submetido ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJEU) as seguintes questões prejudiciais:

1)" Saber se a [Diretiva IVA], e em particular os seus artigos 63º, 167º, 168º, 178º, 179º, 180º, 182º e 219º, bem como o princípio da neutralidade, se opõem a uma legislação da qual resulte que, numa situação em que o alienante dos bens, sujeito passivo de IVA, foi sujeito a uma inspeção tributária da qual resultou que a taxa de IVA que oportunamente aplicara era inferior à devida, pagou ao Estado o acréscimo de imposto e pretende obter o respetivo pagamento do adquirente, também sujeito passivo de IVA, o prazo para este último poder proceder à dedução desse acréscimo se conta a partir da emissão das faturas iniciais e não da emissão ou da receção dos documentos retificativos";

2) "Concluindo se que não se verifica essa oposição, suscita se então a dúvida de saber se a mesma Diretiva e, em particular, os mesmos artigos e o princípio da neutralidade se opõem a uma legislação da qual decorra que, recebidos documentos retificativos das faturas iniciais, emitidos na sequência da inspeção tributária e do pagamento ao Estado do acréscimo de imposto, e destinados a obter o pagamento desse acréscimo, num momento em que o referido prazo para o exercício do direito de dedução já decorreu, é ou não legítimo ao adquirente recusar o pagamento, assim entendendo que a impossibilidade de dedução do acréscimo de imposto justifica a recusa de repercussão".

8. Sobre as duas questões colocadas o TJUE pronunciou-se (Acórdão de 12 de abril de 2018) da seguinte forma:

1) Quanto à primeira questão os artigos 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 180.º,

182.º e 219.º da Diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado Membro nos termos da qual, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, nas quais, na sequência de uma liquidação adicional, um acréscimo de IVA foi pago ao Estado e foi objeto de documentos retificativos das faturas iniciais vários anos após a entrega dos bens em causa, o benefício do direito à dedução do IVA é recusado com o fundamento de que o prazo previsto na referida legislação para o exercício deste direito se conta a partir da data de emissão das referidas faturas iniciais e expirou.

2) Resulta da resposta à primeira questão que, em semelhantes circunstâncias, não pode ser recusado a um sujeito passivo o direito à dedução do acréscimo IVA por o prazo previsto na legislação nacional para exercer este direito ter expirado."

9. Em síntese é entendimento do TJUE que o direito à dedução é um princípio fundamental do sistema comum do IVA, o qual garante o princípio da carga fiscal de todas as atividades económicas sujeitas a IVA. Aquele direito está sujeito a requisitos e condições, não sendo incompatível com a Diretiva IVA o estabelecimento de um prazo de preclusão desde que sejam respeitados os princípios da efetividade e equivalência.

10. Face ao exposto, atentos à jurisprudência emanada do TJUE, conclui-se que, o prazo de 4 anos para a Requerente proceder à dedução do imposto começou a contar da data de emissão dos documentos retificativos, ou seja, 23 de outubro de 2018