



MÁRCIO PEREIRA

Consultor da Ordem dos Contabilistas
Certificados
comunicacao@occ.pt

IVA — prazo para exercer o direito à dedução

O direito à dedução do IVA (imposto sobre o valor acrescentado) é um elemento fundamental do regime deste imposto, sendo apenas possível ser limitado nos casos expressamente previstos pela Diretiva do IVA. Neste artigo, pretende-se abordar em concreto a limitação temporal do direito à dedução prevista no Código do IVA (CIVA).

Como é do conhecimento geral, o IVA é um imposto indireto, plurifásico, de matriz comunitária, que pretende tributar, essencialmente, as atividades económicas efetuadas por um sujeito passivo (imposto geral sobre o consumo).

Na prática, pretende-se que, em regra, apenas os consumidores finais sejam efetivamente onerados por este imposto.

O mecanismo para obter a neutralidade do imposto é permitir que um sujeito passivo possa deduzir, ao imposto que liquidou ao seu cliente, o IVA que suportou quando adquiriu bens e serviços para realizar essa operação tributável. Desta forma, garante-se que esse imposto suportado não irá constituir encargo para esse agente. O exercício do direito à dedução tem de atender às condições substantivas e formais previstas no CIVA. Isto é, em termos de condição substantiva, para que o IVA seja passível de ser dedutível é necessário que estejam perante um sujeito passivo de IVA e que os bens ou serviços adquiridos tenham sido utilizados para os fins das suas operações tributáveis. Em termos de condição formal, é necessário que o imposto suportado seja mencionado em faturas que cumpram com os requisitos legais presentes no CIVA, passadas em nome e na posse do sujeito passivo.

Para além destas condições, existe ainda um limite temporal para que o direito à dedução seja exercido. Para o efeito, o código do IVA estabelece o prazo limite de quatro anos para exercer o direito à dedução, contados a partir do momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Isto é, a partir do momento em que o imposto se torne exigível, o adquirente dos bens ou serviços tem quatro anos para exercer o direito à dedução (nos casos em que tenha direito). Pelo que o IVA suportado em documentos retificativos, emitidos passados mais

de quatro anos do momento inicial, estão, aparentemente, excluídos do direito à dedução.

No entanto, em abril de 2018, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), por intermédio do acórdão de 12 de abril de 2018, processo C-8/17 (conhecido como o caso Biosafe), veio esclarecer que em determinadas situações não pode ser recusado o direito à dedução do imposto tendo como fundamento que o prazo previsto para a dedução, contado a partir da data de emissão das faturas iniciais, tenha expirado. De referir que esta decisão está na mesma linha de outra decisão do mesmo tribunal no caso VW Financial Services.

A situação apreciada pelo TJUE era a de um alienante de bens, sujeito passivo de IVA, que foi alvo de uma inspeção tributária da qual resultou que a taxa de IVA que oportunamente tinha aplicado foi inferior à devida. Para regularizar a situação o alienante dos bens procedeu à emissão dos respetivos documentos retificativos das faturas iniciais, tendo pago ao Estado o acréscimo de imposto, na sequência da liquidação adicional.

Na argumentação do tribunal é referido que, não estando perante situações de falta de diligência do adquirente antes da receção dos documentos retificativos, nem perante abuso ou conluio fraudulento entre o adquirente e o fornecedor, o IVA pode ser deduzido porque estão reunidas as condições substantivas e formais. Ou seja, foram emitidos documentos retificativos nos termos legais, contendo o montante do IVA, que o adquirente suportará quando proceder ao pagamento dos referidos documentos.

Em dezembro de 2019, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) publicou a ficha doutrinária Processo n.º 15042, por despacho de 2019-11-06, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), com o seguinte entendimento:

“Face ao exposto, considerando a jurisprudência do TJUE, conclui-se, em termos gerais, que nos casos em que, na sequência de uma liquidação adicional, tenha sido entregue ao Estado um acréscimo de IVA e tenham sido emitidos pelo sujeito passivo fornecedor os correspondentes documentos retificativos das faturas, os quais devem obedecer aos formalismos previstos no n.º 7 do artigo 29.º e do

n.º 6 do artigo 36.º, ambos do CIVA, o exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo adquirente não pode ser negado apenas com o argumento de que se encontra expirado o prazo legal de exercício do direito à dedução contado da data de emissão das faturas iniciais, se apenas com o recebimento dos documentos retificativos da fatura o adquirente toma conhecimento de que é devido aquele acréscimo do imposto, ficando apenas nesse momento reunidas as condições (formais e materiais) para o exercício do direito à dedução.”

Este entendimento da AT resultou de um pedido de informação vinculativa efetuado numa situação em que o adquirente, sujeito passivo de IVA, recebeu do seu fornecedor, em janeiro de 2018, notas de crédito emitidas em 2018, através das quais lhe foi liquidado IVA relativo a faturas emitidas em 2013 (na altura, tinham sido emitidas com isenção de imposto). Em concreto, pretendeu-se saber se, tendo decorrido mais de quatro anos após a emissão das faturas regularizadas, expirou ou não o prazo para dedução do IVA que lhe foi repercutido pelo fornecedor. Ora, em resultado da decisão do TJUE em abril de 2018, a AT vem agora referir que o prazo para o exercício do direito à dedução expira passados quatro anos a partir da emissão dos documentos retificativos e não a partir do momento inicial em que o imposto se torne exigível.

Claro está que, tal como é mencionado na ficha doutrinária, *“esta conclusão exige, no entanto, que não estejam em causa situações de falta de diligência do sujeito passivo adquirente antes da receção dos documentos retificativos da fatura ou eventuais situações de abuso ou conluio fraudulento com o sujeito passivo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços”*

Com este novo entendimento da AT, diferente de outros emitidos no passado, observando-se as condições e pressupostos anteriormente mencionados, está dado mais um passo no sentido de permitir aos sujeitos passivos a dedução do IVA suportado nos documentos retificativos emitidos decorridos mais de quatro anos. Desta forma, a AT está finalmente a dar cumprimento à jurisprudência aplicada nos casos pendentes em tribunal.