

O direito à dedução e o formalismo das facturas; a neutralidade do IVA na jurisprudência do TJUE

- Neutralidade do IVA
- Origem e âmbito do direito à dedução
 - Requisitos materiais
 - Exclusões do direito à dedução
- Condições para o exercício do direito à dedução:
 - Temporais
 - Formais

Neutralidade do IVA

- O sistema do IVA não deve interferir com as decisões económicas nem com a formação dos preços ao longo do circuito de económico
- **Regime instituído pela Directiva permite aos sujeitos passivos deduzir o IVA que tenha onerado as aquisições de bens e serviços destinadas à actividade tributada**

ÂMBITO E CONDIÇÕES DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

(artigos 167.º e seguintes da Directiva IVA
e 19.º e seguintes do Código do IVA)

Origem e âmbito do direito à dedução

Princípios:

- Elemento basilar do sistema do IVA
- Visa libertar o sujeito passivo do ónus do imposto no âmbito da sua actividade
- Não pode ser limitado fora das situações expressamente previstas
- Dedução imediata

Dedução do IVA

(Condições materiais)

- Despesa é efectuada por um sujeito passivo agindo enquanto tal
- Só os bens e serviços adquiridos para utilização efectiva na actividade tributada do sujeito passivo, ou actividade isenta que confere direito à dedução (exportações e operações assimiladas)
- Despesa, deve, por si, conferir o direito à dedução do IVA

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado
- Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações efectuadas a montante

(acórdãos Lennartz, C-97/90, Dankowski, C-438/09)

Dedução do IVA

(Jurisprudência do TJUE)

- Sujeito passivo do IVA que desenvolva uma actividade económica sujeita a tributação em sede deste imposto pode deduzir de imediato a totalidade do IVA que onera as aquisições efectuadas para a realização das suas actividades tributadas
- Regime das deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. Assim, sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de estas estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA .

(v.g. acórdãos Rompelman, 268/83, Uszodaépitö, C-392/09)

Dedução do IVA

(Jurisprudência do TJUE)

- Necessária uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução para que o direito à dedução do IVA suportado seja reconhecido ao sujeito passivo e se possa determinar a extensão desse direito
(acórdão Midland Bank, C-98/98)
- O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução
(acórdão Abbey National, C-408/98)

Dedução do IVA

(Jurisprudência do TJUE)

- Admite-se também o direito à dedução a favor do sujeito passivo, ainda que não exista uma relação directa e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias operações a jusante, **quando os custos dos serviços em causa façam parte das despesas gerais da actividade**, sendo, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços prestados.
- Confere direito à dedução o imposto que onere os custos que tenham uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo - quando actividade só confira parcialmente direito à dedução, IVA destes custos só é parcialmente dedutível

(acórdãos Kretztechnik, C-465/03, e Midland Bank, C-98/98)

Dedução do IVA

(Jurisprudência do TJUE)

- A realização de despesas de investimento e em geral, as actividades preparatórias, integram conceito de actividade económica e o IVA que as onera confere direito à dedução, ainda que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributadas (acórdão INZO, C-110/94)
- Direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo não tenha chegado a fazer uso desses bens ou serviços na realização de operações tributadas (acórdão Lennartz, C-97/90)

Não dedução do IVA (Jurisprudência do TJUE)

- Imposto suportado para a realização de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA (acórdãos Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Wollny, C-72/05 e VNLTO, C-515/07)
- Pessoa que não seja sujeito passivo (acórdão Waterschap, C-378/02)
- Imposto suportado em bens ou serviços que sejam adquiridos por um sujeito passivo na sua capacidade privada ou quando não se destinem a ser utilizados pelo sujeito passivo para as suas actividades económicas, mas por ele usados em actividades fora de campo (acórdão Lennartz, C-97/90)

Exclusões do direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- O direito à dedução não se verifica relativamente a imposto que é devido unicamente por estar mencionado numa factura
- Exercício do direito à dedução está limitado apenas aos impostos devidos
(Acórdão Genius Holding, C-342/87)

Exclusões do direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica, mas procurou fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas (acórdãos Rompelman, 268/83 e INZO, C-110/94)

Exclusões do direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Deve recusar-se direito à dedução se se demonstrar, perante elementos objectivos, que esse direito é invocado de forma fraudulenta ou abusiva
- É o que sucede quando a fraude é cometida pelo sujeito passivo ou quando este sabia ou devia saber que com a sua aquisição participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA (ainda que a operação em causa preencha os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal)

(acórdãos Kittel e o., C-439/04 e Bonik, C-285/11)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Contudo, IVA suportado em operações que não são em si mesmas fraudulentas confere direito à dedução – esse direito não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de transacções, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior, estar viciada por fraude ao IVA (acórdão Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03)

Exclusão do direito à dedução

- Imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular, do seu pessoal ou a fins alheios à empresa
(artigo 168.º-A da Directiva IVA)

Nota: afasta jurisprudência do TJUE (acórdãos Lennartz, C-97/90, Armbrrecht, C-291/92, Bakcsi, C-415/98, Charles e Charles Tijmens, C-434/03, Wollny, C 72/05, Eon Aset Menidjmont, C-118/11)

Limitações do direito à dedução

- Só são autorizadas limitações do direito à dedução nos casos expressamente previstos na Directiva (acórdãos Comissão/França, 50/87, Ghent Coal, C-37/95)

(artigos 176.º, 177.º, 395.º da Directiva)

Momento em que nasce o direito à dedução do IVA

- Quando o imposto dedutível se torna exigível (artigo 167.º da Directiva IVA)
- Exerce-se, em princípio, durante o mesmo período em que esse direito surgiu (artigo 179.º da Directiva)
- Sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução após esse período. Neste caso, direito à dedução fica dependente de determinadas condições e modalidades fixadas pelos Estados membros (artigo 180.º a 182.º da Directiva)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- IVA é devido ao Tesouro Público pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços mesmo quando este não tiver recebido do cliente o pagamento correspondente à operação realizada
- Direito à dedução constitui-se no momento da exigibilidade, independentemente de ter ocorrido o pagamento devido pela operação efectuada
- Só não será assim nas situações expressamente previstas na Directiva
(acórdão Comissão/Hungria, C-274/10)

Prazo de caducidade

- Direito à dedução pode estar associado a um prazo de caducidade (possibilidade de exercer o direito à dedução sem limites temporais contraria o princípio da segurança jurídica)
- Prazo de caducidade para exercer a dedução pode ser inferior ao prazo concedido à administração para proceder à liquidação do imposto

(acórdãos SFI, C-85/97, Marks & Spencer, C-62/00, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07)

Dedução do IVA

(Condições formais)

- O imposto suportado deve constar de factura emitida nos termos previstos na Directiva
- A factura deve estar emitida em nome do sujeito passivo e estar na sua posse
- Possuir documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do IVA devido
- Situações em que o IVA é devido pelo adquirente – formalidades estabelecidas pelo Estado membro

(artigo 178.º da Directiva IVA)

Direito à dedução

(Jurisprudência do TJUE)

- Princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tiverem sido cumpridos, mesmo se sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais (acórdão Ecotrade, C-95/07 e C-96/07)
- Sujeito passivo pode exercer direito à dedução do IVA pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não está registado para efeitos do IVA, quando as facturas contenham todos os elementos necessários para a identificação da pessoa que as emitiu e a natureza dos serviços prestados (acórdão Dankowski, C-438/09)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Estados membros não podem associar o exercício do direito a dedução do IVA ao preenchimento de condições relativas ao conteúdo de facturas que não estão expressamente previstas nas disposições da Directiva
- A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, numa factura
(acórdão «Evita-K» EOOD, C-78/12)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Menções das facturas
- o objectivo de cada menção na factura está directamente relacionado com a questão de saber o que as Administrações Fiscais devem poder controlar com base numa factura – não só o pagamento do imposto mas também se o emitente da factura calculou correctamente o imposto para a sua prestação
- Tais menções permitem aferir o lugar da prestação, o valor tributável, a taxa aplicável, se foi correctamente consideradas a aplicabilidade de uma isenção ou se se verifica a inversão do sujeito passivo
- Para esse controlo é necessário identificar a «extensão» dos serviços prestados, a «natureza» dos serviços prestados, bem como a «data» em que foram prestados

(Conclusões da Advogada-Geral no caso Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Não pode ser impedido o direito à dedução do IVA pago na aquisição dos bens, ainda que o sujeito passivo não se tenha registado como sujeito passivo do IVA antes de utilizar esses bens para efeitos da sua actividade tributada, desde que este se registe como sujeito passivo num prazo razoável a partir da realização das operações que conferem direito à dedução (acórdão Nidera Handelscompagnie, C-385/09)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Não pode ser excluído direito à dedução do IVA pago pelos sócios de uma sociedade sobre despesas de investimento efectuadas por estes antes da constituição e do registo da referida sociedade, para os fins das operações e tendo em vista a actividade económica daquela
- Nestas circunstâncias, o IVA pode ser deduzido por uma sociedade quando a factura, emitida antes do registo e da identificação da referida sociedade para efeitos de IVA, tiver sido emitida em nome dos sócios desta

(acórdão Kopalnia Odkrywkowa, C 280/10)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Não pode ser recusado o direito à dedução pelo facto de a factura inicial, na posse do sujeito passivo no momento da dedução, mencionar uma data errada de conclusão da prestação de serviços e não existir uma numeração contínua da factura rectificada e de nota de crédito que anulava a factura inicial, se:
 - os pressupostos materiais se encontravam preenchidos, e
 - antes da decisão da autoridade fiscal, o sujeito passivo lhe tiver fornecido uma factura rectificada, que indique a data exacta em que a referida prestação foi concluída, mesmo que não exista uma numeração contínua desta factura e da nota de crédito que anula a factura inicial.
- (acórdão Pannon Gép, C-368/09)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

Situações de autoliquidação:

- Direito à dedução deve ser concedido se as exigências de fundo forem cumpridas, mesmo quando sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (acórdão Ecotrade, C-95/07 e C-96/07)
- Devedor do imposto não é obrigado a possuir factura para poder exercer o direito à dedução, devendo unicamente cumprir formalidades estabelecidas pelo Estado membro (acórdão Bockemühl, C-90/02)
- Tais formalidades não podem ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correcta do procedimento de autoliquidação (acórdão Uszodaépitö, C-392/09), nem, pelo número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o direito à dedução (acórdão Jeunehomme, 123/87 e 330/87)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- **Situações de autoliquidação:**
- Desde que administração fiscal disponha de todos os elementos necessários para demonstrar que sujeito passivo é devedor do imposto, enquanto destinatário, e para verificar montante do IVA dedutível, não pode subordinar dedução a condições suplementares que possam ter por efeito tornar inútil o exercício desse direito (acórdão Uzsodaépitö, C-392/09)

Obrigações adicionais

- Estados membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para **garantir a cobrança do IVA e evitar a fraude**, desde que:
 - a) assegurem igualdade de tratamento das operações internas e das operações entre Estados membros;
 - b) não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira;
 - c) tal faculdade não seja utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às previstas na Directiva (artigo 273.º da Directiva IVA)

Direito à dedução (Jurisprudência do TJUE)

- Tais medidas não podem ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA
- Não podem ir além do necessário para atingir os seus fins, não podendo ser utilizadas de forma que ponham sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, princípio fundamental do sistema comum do IVA (acórdãos Molenheide e o., C- 286/94, Nidera Handelscompagnie, C-385/09 e Dankowski, C-438/09)

Direito à dedução

(Jurisprudência do TJUE)

- Estados membros podem reter créditos solicitados por um sujeito passivo – por suspeição de que a declaração contenha dados inexactos e incompletos ou com base em sérias suspeitas de fraude
- Todavia, tais medidas estão sujeitas ao princípio da proporcionalidade
(acórdão Molenheide e o., C- 286/94)

Regularizações

(Jurisprudência do TJUE)

IVA indevidamente liquidado:

- Estados membros devem prever a possibilidade e correcção de qualquer imposto indevidamente facturado desde que quem emita a factura demonstre ter agido de boa fé
(acórdãos Genius Holding, C-342/87)
- Quando risco de perda de receitas fiscais foi completamente eliminado, imposto indevidamente facturado pode ser regularizado, sem que esta regularização possa ser sujeita pelos Estados membros à existência de boa fé do emitente da factura
(acórdão Schmeink & Cofreth, C-454/98)

Obrigada