



Regularização de IVA nos créditos incobráveis e nos créditos de cobrança duvidosa

ÍNDICE

- | | | | | | |
|----------|--|----------|---------------------------------|----------|---------------------------------------|
| 1 | Introdução | 2 | Requisitos prévios comuns | 3 | Créditos vencidos antes de 01.01.2013 |
| 4 | Créditos vencidos a partir de 01.01.2013 | 5 | Anexos aos campos 40 e 41 da DP | 6 | Problemas |
| 6 | Materiais de apoio | | | | |
-

INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

❑ Direito à dedução como corolário do **princípio da neutralidade**

O direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112/CE faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdão Pannon Gép Centrum)

TJUE Acórdãos Senatex C-518/14, Idexx Laboratories C-590/13, GMAC C-589/12, Almos C-337/13, FIRIN C-107/13, SC Fatorie C-424/12, Rusedespred C-138/12, Kraft Foods C-588/10, Nidera BV C-385/09, Pannon Gép Centrum C-368/09, X & Facet-Facet C-536/08 & C-539/08, Ecotrade C-95/07 & C-96/07, Bockemühl C-90/02

INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Valor tributável sobre o qual deve incidir o IVA é constituído pela contrapartida efetivamente recebida ou a receber (art.º 73.º Diretiva)
- ❑ Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros (art.º 90.º n.º 1 Diretiva)
- ❑ Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1 (art.º 90.º n.º 2 Diretiva)

INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

❑ Redução do valor tributável

o artigo 90.º n.º 1 da Diretiva obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida

Esta disposição constitui a **expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA**, nos termos do qual o **valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida**, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (TJUE, Acórdão Kraft Foods)

INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

❑ Derrogação em caso de não pagamento total ou parcial

O disposto no artigo 90.º da Diretiva não se opõe a uma disposição nacional que não prevê a redução do valor tributável do imposto em caso de não pagamento do preço, se for aplicada a derrogação prevista no n.º 2

No entanto, essa disposição **deve abranger todas as situações em que**, de acordo com o n.º 1 do referido artigo, **o sujeito passivo não receba**, depois de efetuada uma transação, **uma parte ou a totalidade da contrapartida**, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar (TJUE, Acórdão Almos)

INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Redução do valor tributável: efeito direto

Os sujeitos passivos podem invocar o artigo 90.º n.º 1 contra o Estado-Membro perante os tribunais nacionais para obterem a redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (TJUE, Acórdão Almos)

INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

❑ Redução do valor tributável: formalidades e respetivos limites

Embora os Estados-Membros possam prever que o exercício do direito à redução do valor tributável fique **sujeito ao cumprimento de determinadas formalidades** que permitam provar que, depois de efetuada uma transação, o sujeito passivo não recebeu, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida e que o mesmo podia invocar uma das situações elencadas no artigo 90.º n.º 1 da Diretiva, **tais medidas não devem exceder o que for necessário para fazer essa prova, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar** (TJUE, Acórdão Almos)

INTRODUÇÃO

Várias alterações legislativas em Portugal

Dois regimes aplicáveis simultaneamente no Código do IVA

- Créditos vencidos antes de 01.01.2013
- Créditos vencidos a partir de 01.01.2013

O vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o SP e o adquirente ou, na sua ausência, após interpelação

REQUISITOS PRÉVIOS COMUNS

- ☐ Operações realizadas por sujeitos passivos enquadrados no regime normal com direito à dedução integral ou parcial
- ☐ IVA previamente liquidado/adicionado ao valor da fatura (repercussão, artigo 37.º)
- ☐ IVA previamente declarado na correspondente declaração periódica e entregue ao Estado
- ☐ IVA não recebido do adquirente
- ☐ Em caso de pagamento parcial, o valor deve ser repartido entre contraprestação e imposto (artigo 78.º n.º 13)

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Artigo 78.º n.ºs 7 a 12, 16 e 17

☐ Créditos incobráveis

- Processo de execução
- Processo de insolvência
- Processo Especial de Revitalização (PER)
- Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)

☐ Outros créditos

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Créditos incobráveis: a partir de que momento se pode efetuar a regularização? quando se verifica a incobrabilidade do crédito?

☐ Processo de execução

- Após o registo da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis (art.º 717.º 2 alínea b) CPC)

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Créditos incobráveis: a partir de que momento se pode efetuar a regularização? quando se verifica a incobrabilidade do crédito?

☐ Processo de insolvência

- Após o trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência de caráter limitado
- Após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou após a homologação do plano de insolvência objeto da deliberação da assembleia de credores de apreciação do relatório elaborado pelo administrador da insolvência

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Créditos incobráveis: a partir de que momento se pode efetuar a regularização? quando se verifica a incobrabilidade do crédito?

- ☐ Processo Especial de Revitalização (PER)
 - Após homologação do plano de recuperação pelo juiz
- ☐ Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)
 - Após celebração do acordo extrajudicial

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Outros créditos

- ❑ Adquirente: particular ou SP que realiza exclusivamente operações isentas sem direito à dedução
 - Crédito (c/ IVA) $\leq$ € 750; Mora > 6 meses
 - Crédito (c/ IVA) > € 750 e < € 8.000; adquirente no registo informático das execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por falta de bens penhoráveis
 - Crédito (c/ IVA) > € 750 e < € 8.000; aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação
 - Crédito (c/ IVA) > € 750 e < € 8.000; adquirente na lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Outros créditos

☐ Adquirente: SP com direito à dedução

- Crédito (c/ IVA) < € 6.000; reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução; devedor citado editalmente

Impossibilidade de regularizar estes créditos quando estejam em causa transmissões de bens ou prestações de serviços cujo adquirente, **no momento da operação**, constasse da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Outras condições para a regularização

☐ Obrigação de certificação por ROC

- Créditos incobráveis: aplicável apenas aos créditos cuja incobrabilidade se verifique depois de 01.01.2013 (ofício-circulado AT n.º 30161/2014)

☐ Comunicação da regularização ao adquirente para que este proceda à regularização respetiva a favor do Estado

- Aplicável apenas aos casos previstos no art. 78. n.º 7 e n.º 8 alínea d)
- Prazo para o adquirente regularizar a favor do Estado? Despacho AT n.º 1024 de 03.02.2006: período em que lhe for comunicada a regularização pelo sujeito passivo credor

CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Outras condições para a regularização

- ☐ Em caso de recuperação dos créditos
 - Os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto a favor do Estado no período em que se verificar o recebimento
- ☐ Inclusão de todos os documentos relevantes no processo de documentação fiscal

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Artigo 78.º - A a 78.º - D

☐ Créditos de cobrança duvidosa

☐ Créditos incobráveis

- Processo de execução
- Processo de insolvência
- Processo Especial de Revitalização (PER)
- Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Créditos de cobrança duvidosa

☐ Risco de incobrabilidade justificado

- Crédito em mora > 24 meses; Provas objetivas de imparidade; Comprovativos de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento
- Adquirente particular ou SP sem direito à dedução; mora > 6 meses; crédito (c/ IVA) $\leq$ € 750

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Créditos que não são considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa

- ☐ Créditos cobertos por seguro
- ☐ Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais
- ☐ Créditos em que, **no momento da operação**, o adquirente conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bem penhoráveis
- ☐ Créditos em que, **no momento da operação**, o adquirente tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior
- ☐ Créditos sobre o Estado, RA e AL ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Créditos incobráveis

- ☐ Regularização admitida apenas quando a incobrabilidade (em processo judicial ou extrajudicial) se verifique antes da qualificação dos créditos como de cobrança duvidosa
- ☐ Regularização com fundamento na incobrabilidade do crédito exclui a possibilidade de regularização com fundamento no risco de incobrabilidade

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Procedimento de regularização de créditos

- ❑ Créditos de cobrança duvidosa (mora > 24 meses, diligências para o seu recebimento)
 - Obrigatoriedade de apresentação de pedido de autorização prévia à AT
 - Prazo para apresentação: **6 meses** contados da data em que o crédito se torna de cobrança duvidosa
 - Prazo para apreciação pela AT: 8 meses
 - Créditos (c/IVA) $\geq$ € 150.000,00 por fatura: indeferimento tácito
 - Créditos (c/IVA) $<$ € 150.000,00 por fatura: deferimento tácito
 - AT notifica o adquirente da regularização para retificar o imposto a favor do Estado

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Procedimento de regularização de créditos

- ❑ Créditos incobráveis e créditos de cobrança duvidosa em que o adquirente é um particular ou SP sem direito à dedução; mora > 6 meses; crédito $\leq$ € 750 (c/ IVA)
 - Dispensa de apresentação de pedido de autorização prévia à AT
 - Prazo para efetuar a regularização: 2 anos contados do primeiro dia do ano civil seguinte ao nascimento do direito à dedução

CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

Retificação a favor do Estado de dedução anteriormente efetuada pelo adquirente

- ❑ Créditos de cobrança duvidosa (mora > 24 meses, diligências para o seu recebimento)
 - O adquirente retifica o IVA a favor do Estado na DP relativa ao período de imposto em que foi notificado pela AT;
 - O adquirente não retifica: responde à notificação (via Portal das Finanças) justificando que as faturas foram pagas, ou não que se encontra em mora. Neste caso, o pedido de autorização prévia é indeferido
 - Se não efetuar a retificação a favor do Estado, AT emite liquidação adicional

ANEXOS AOS CAMPOS 40 E 41 DA DP

☐ Portaria n.º 255/2013, de 12/08

- Anexo 40 – Regularizações a favor do Sujeito Passivo
- Anexo 41 – Regularizações a favor do Estado



☐ Preâmbulo da Portaria

- O novo regime substitui o paradigma de controlo judicial da incobrábilidade – o qual tem contribuído, de forma significativa, para o elevado volume de pendências judiciais – por um sistema de controlo pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), inteiramente informatizado e baseado na noção de crédito de cobrança duvidosa

PROBLEMAS

- ❑ Execuções: registo informático das execuções cuja competência de atualização é do agente de execução
- ❑ Insolvência: exigência da certidão judicial – AT e ROC
- ❑ PER e SIREVE: situações de perdão de dívida – qual o montante de IVA recuperável pelo SP?
- ❑ Notificação do adquirente pela AT: campos de resposta muito limitados que podem não conseguir traduzir a verdade dos factos
- ❑ Créditos em que, no momento da operação, o adquirente já tinha cessado atividade para efeitos de IVA; erro no NIF: exigência de comunicação; não aceitação da regularização
- ❑ Formalidades *ad substantiam*? Proporcionalidade das formalidades?

MATERIAIS DE APOIO

Legislação

- ☐ Diretiva IVA
 - ☐ Código do IVA
 - ☐ Portaria 255/2013
 - ☐ Despacho do SEAF n.º 265/2015.XIX
 - ☐ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
 - ☐ Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (12 e 27)
 - ☐ Código de Processo Civil
 - ☐ Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
 - ☐ Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial
-

MATERIAIS DE APOIO

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

- | | |
|--|--|
| ☐ C-518/14 Senatex | ☐ C-588/10 Kraft Foods |
| ☐ C-107/13 Firinn | ☐ C-368/09 Pannon Gép Centrum |
| ☐ C-337/13 Almos | ☐ C-385/09 Nidera |
| ☐ C-590/13 Idexx Laboratories | ☐ C-536/08 & C-539/08 Facet & X |
| ☐ C-424/12 SC Factories | ☐ C-95/07 Ecotrade |
| ☐ C-138/12 Rusedespred | ☐ C-90/02 Bockemühl |
| ☐ C-589/12 GMAC | |

MATERIAIS DE APOIO

Jurisprudência nacional

☐ Supremo Tribunal de Justiça

- Processo 0830/15, de 27.01.2016
- Processo 0288/14, de 25.06.2015
- Processo 01100/09, de 03.02.2010
- Processo 0899/05, de 18.01.2006
- Processo 0888/03, de 23.02.2005

MATERIAIS DE APOIO

☐ Tribunal da Relação de Lisboa

- Processo 2936/14.2T8SNT.L1, de 22.10.2015
- Processo 3965/05, de 31.01.2006

☐ Tribunais Centrais Administrativos

- TCA Sul, processo n.º 01290/06, de 19.09.2006
- TCA Norte, processo n.º 00106/04, de 07.10.2004
- TCA Sul, processo n.º 01078/03, de 16.11.2004

☐ Arbitragem Tributária – Centro de Arbitragem Administrativa

- Processo n.º 169/2016-T, de 10.10.2016
 - Processo n.º 279/2015-T, de 05.11.2015
-

MATERIAIS DE APOIO

Orientações da Autoridade Tributária

- ☐ Despacho do SDG do IVA n.º 10516, de 14.06.2016
- ☐ Despacho do SDG do IVA n.º 1204, de 27.10.2010
- ☐ Ofício-circulado n.º 10168, de 31.12.2014
- ☐ Despacho do SDG dos Impostos n.º R160 2008196, de 13.04.2009
- ☐ Ofício-circulado n.º 30161/2014, de 08.07
- ☐ Despacho do SDG n.º C020 2007006, de 24.04.2008
- ☐ Ofício-circulado n.º 30168/2014, de 31.12
- ☐ Despacho do SDG n.º 1024, de 03.02.2006
- ☐ Despacho do SDG dos Impostos n.º 2852, de 23.01.2012
- ☐ Ofício-circulado n.º 33129/1993, de 02.04
- ☐ Despacho do SDG do IVA n.º 3831, de 06.09.2012
- ☐ Despacho do SDG dos Impostos n.º 2206, de 07.07.2011

MATERIAIS DE APOIO

Doutrina

- ❑ Sérgio Vasques, *“O Imposto sobre o Valor Acrescentado”*, Almedina, 2015
- ❑ Sérgio Vasques, *“Incidência Subjectiva e Repercussão do IVA”*, Cadernos IVA 2015, Almedina
- ❑ João Canelhas Duro, *“Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação”*, Cadernos IVA 2015, Almedina
- ❑ Francisco Geraldês Simões e João G. Gil Figueira, *“A Repercussão do IVA Indevido e o Empobrecimento Sem Causa do Repercutente”*, Cadernos IVA 2014, Almedina
- ❑ Alexandra Martins e Pedro Moreira, *“Regularizações de IVA - A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro de Enquadramento ou de Direito”*, Cadernos IVA 2014, Almedina
- ❑ Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, *“Recuperação de IVA de Créditos Incobráveis ou de Cobrança Duvidosa”*, Cadernos IVA 2014, Almedina;
- ❑ Paulo Olavo Cunha, *“Providências específicas do plano de recuperação de sociedades”*, I Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2013

REGULARIZAÇÃO DE IVA NOS CRÉDITOS INCOBRÁVEIS E NOS CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA

Obrigada!

Centro de Estudos Judiciários

Formação Contínua 2016/2017

Temas de Direito Tributário

13.01.2017

Contactos:

Conceição Gamito

+21 311 34 00/85

crg@vda.pt



www.vda.pt