

podendo o correspondente pagamento ser diferido para uma data distinta da sua exigibilidade.

O artigo 66.º da diretiva faculta a seguinte possibilidade de derrogação, transposta para o CIVA (Portugal) através do artigo 9.º: «Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura.»

A derrogação prevista nesta alínea tem sido aplicada amplamente pelos Estados membros através de autorização nas condições previstas no art.º 395.º da diretiva. Embora se trate duma derrogação, devido à sua ampla utilização na generalidade dos Estados membros, considera-se que se possa identificá-la como regime normal. De resto, o CIVA preconiza desde o início da sua vigência que as operações que configurem um facto gerador de exigibilidade do imposto, que «derem lugar à obrigação de emitir fatura nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível... no momento da sua emissão.» (art.º 9.º, n.º 1 a), do CIVA). Tendo em conta a natureza e funcionamento do IVA, o adquirente poderá exercer o direito à dedução nos termos do artigo 167.º da diretiva no «momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

O direito à dedução apenas poderá ser exercido quando ocorrer a exigibilidade do imposto, ou seja, quando o adquirente tiver na sua posse a fatura relativa à aquisição do bem ou da prestação do serviço. Note-se que a dedução depende diretamente do momento da exigibilidade. Qualquer outra derrogação a esta regra que permita que a exigibilidade do imposto ocorra noutro momento, necessaria-

mente alterará a jusante (para o adquirente) o direito à dedução.

Esquemmatizando:



IVA de caixa

A diretiva 2010/45/EU, do Conselho, de 13 de junho de 2010, estabelece que «os Estados membros podem estabelecer, no âmbito de um regime facultativo, que o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo IVA se torne unicamente exigível nos termos do disposto na alínea b) do artigo 66.º seja adiado até que o IVA que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao seu fornecedor ou prestador.»

A alínea b) do art.º 66.º da diretiva do IVA referida possibilita também a derrogação da exigibilidade do iva para o momento em que o pagamento é recebido, isto é, a exigibilidade passa a estar ligada com uma operação de caixa e não com o facto gerador ou a fatura. Prevê-se, portanto, a possibilidade de diferir o momento em que ocorre a exigibilidade do imposto para o momento em que o pagamento é recebido. Na prática, a exigibilidade ocorre não na emissão da fatura mas sim quando a mesma for paga. Parece, numa leitura superficial, um regime fiscalmente atrativo. Convém, no en-

tanto, perceber as reais condicionantes e consequências da aplicação dum regime com estas características.

Desde logo, como já referido, nas operações ativas do sujeito passivo é o momento da exigibilidade do IVA que faz nascer o direito à dedução por parte do adquirente do bem ou do serviço prestado. No caso concreto do regime de IVA de caixa, a exigibilidade do imposto ocorre apenas no momento do pagamento e não na data da emissão da fatura. O cliente apenas poderá exercer o direito à dedução quando proceder ao seu pagamento.

A análise dos mecanismos subjacentes ao regime à luz dos princípios basilares do sistema comum de IVA é reveladora. Ao adquirente que se depare com a escolha entre dois fornecedores em igualdade concorrencial, para um produto ou serviço, um que se enquadra no regime de exigibilidade de caixa e o outro que permaneceu no regime normal, a escolha é óbvia.

Nesta medida, o regime fere os princípios da neutralidade e da não distorção da concorrência que norteiam toda a legislação comunitária em sede de IVA. Os sujeitos passivos que optarem por realizar as suas operações pelo regime de exigibilidade de caixa tenderão a ser preteridas no mercado,

uma vez que o adquirente não poderá deduzir de imediato o IVA.

Note-se que, conforme se pode ler nas expressões em destaque, além das óbvias consequências para o sujeito passivo que adquira bens ou contrate serviços a um sujeito passivo enquadrado no regime de IVA de caixa, decorre deste regime que o direito à dedução de sujeitos passivos que realizem operações ativas cuja exigibilidade ocorra apenas no momento do pagamento, exercerão o seu direito à dedução nas operações a montante (aquisições a fornecedores) também apenas no momento do pagamento.⁶ Na prática, o sujeito passivo enquadrado no novo regime de IVA de caixa, embora tenha a prerrogativa de poder diferir a liquidação do imposto para o momento em que o cliente proceda ao pagamento da fatura, é obrigado a proceder da mesma forma em relação à dedução do imposto relativo às aquisições ou serviços que adquira ou contrate aos seus fornecedores.

Também o diploma que aprova o regime de IVA de caixa refere o seguinte: «(...) o imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do preço é exigível:

a) No 12.º mês posterior à data de emissão da fatura, no período de imposto correspondente ao fim do prazo.» (art.º 2.º, n.º 3-a) – anexo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 maio).

Em relação às faturas que se tenham vencido há 12 meses, e que ainda não tenham sido total ou parcialmente pagas, o respetivo imposto torna-se exigível nesse período de imposto. Esta obrigação será parcialmente neutralizada pela possibilidade de dedução do IVA devido a montante relativo a faturas também ainda por pagar aos fornecedores (art.º 3.º, n.º 2 – anexo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 maio).

A opção obriga o sujeito passivo a per-

manecer no regime por um período de dois anos consecutivos (art.º 4.º, n.º 2 – anexo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 maio). O reingresso no regime normal de exigibilidade obriga o sujeito passivo a liquidar todo o imposto faturado mesmo sem ainda o ter recebido dos seus clientes (art.º 2.º, n.º 3-b) – anexo Decreto-Lei n.º 71/2013 de 30 maio).

Importa referir também que além das desvantagens já mencionadas, o regime não será de todo recomendável para alguns tipos de sujeitos passivos:

- PME e empresários que vendam sobretudo a pronto (minimercados, restaurantes, cafés, cabeleireiros, etc.). O IVA das suas vendas terá que ser liquidado e, em simultâneo, o IVA das suas compras não poderá ser deduzido enquanto não ocorra o pagamento.

- PME e empresários exportadores. Normalmente, este tipo de sujeitos passivos procede ao pedido de reembolso do IVA com regularidade. A menos que se paguem todas as operações a montante, a tendência é que as restituições de imposto ocorram mais tarde.

- PME e empresários em início de atividade. Os investimentos iniciais, por norma, resultam também em imposto a recuperar.

Aos sujeitos passivos abrangidos pelo novo regime de IVA de Caixa aplicar-se-á a alteração à alínea d) do n.º 1

do art.º 63.º-B da Lei Geral Tributária (LGT). A administração tributária terá o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular também em relação aos sujeitos passivos que tenham optado pelo regime de IVA de caixa.

Por si só, esta condição prejudica qualquer intenção de usar o novo regime como parte integrante duma política fiscal promotora do crescimento e fomento industrial. Limita claramente qualquer efeito que a medida pudesse vir a ter na atual conjuntura, na medida em que face ao automático levantamento do sigilo bancário, poucos sujeitos passivos aderirão ao novo regime.

Desvantagens do IVA de caixa

- O direito à dedução nas operações passivas só pode ser exercido depois do pagamento ao fornecedor;

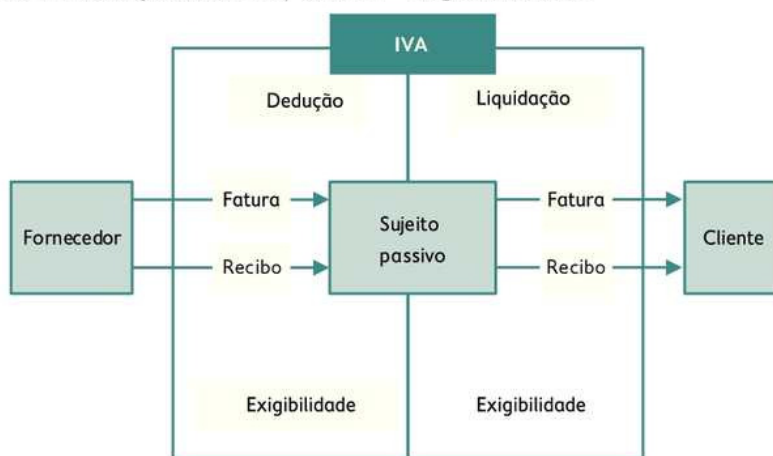
- O cliente só pode deduzir o IVA quando proceder ao pagamento;

- O cliente tenderá optar por um fornecedor não enquadrado no regime;

- Após permanência mínima de dois anos, a migração para o regime normal obriga o sujeito passivo a liquidar todo o IVA incluindo os valores relativos a faturas ainda em crédito;

- Levantamento automático do sigilo bancário.

Esquemmatizando:



Regime de contabilidade de caixa do IVA