

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 7º; 8º; 36º.

Assunto: Faturas – Emissão da fatura no adiantamento, com IVA liquidado – Emissão de fatura na colocação dos bens à disposição do adquirente e, liquidado IVA pela contraprestação a receber deduzida do montante já pago a título de adiantamento

Processo: **nº 15298**, por despacho de 2019-04-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

### I - PEDIDO

**1.** A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de tributação, com periodicidade mensal.

**2.** No âmbito da sua atividade efetua vendas de mobiliário, artigos de decoração, têxtil, acessórios e outros, tanto através de uma loja física, como através da sua plataforma informática de venda online, entregando ao domicílio os bens adquiridos, sempre que os clientes solicitem a prestação deste serviço.

**3.** Refere que quando o cliente procede à encomenda de determinado bem online, ou sempre que o cliente solicite, na loja física, a entrega ao domicílio dos bens adquiridos, a Requerente emite uma fatura por um determinado valor (que pode ou não corresponder à totalidade do preço), a título de adiantamento, e liquida o IVA correspondente. Posteriormente, por forma a anular a fatura inicialmente emitida, procede à emissão de uma nota de crédito.

**4.** Fazendo alusão a dificuldades na emissão de uma fatura com o valor final dos bens transmitidos, com referência ao valor já faturado e ao valor ainda devido pelo cliente, com liquidação do IVA correspondente, mas também à dificuldade em obter dos seus clientes a assinatura da nota de crédito que lhe permita efetuar a regularização a seu favor do IVA liquidado em excesso, vem questionar, em suma, se pode cumprir a obrigação de faturação do seguinte modo:

- No momento inicial, emite fatura pelo valor pago a título de adiantamento do preço e entrega a fatura ao cliente;

- Aquando da entrega dos bens, emite uma nota de crédito a anular a fatura inicialmente emitida pelo adiantamento e envia-a ao cliente; emite ainda uma nova fatura, pelo valor total dos bens, contendo a identificação da nota de crédito emitida, bem como da respetiva data e forma de envio;

- Regulariza o IVA contido na nota de crédito, tendo como prova de conhecimento da mesma pelo cliente final, a boa receção e pagamento da segunda fatura emitida, que ocorre com a receção das mercadorias adquiridas e assinatura do documento de transporte.

## II - ANÁLISE

**5.** No IVA, o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade pelo Estado são, por princípio, coincidentes e ocorrem, no caso das transmissões de bens, no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente e, nas prestações de serviços, no momento da sua realização (cf. alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do IVA (CIVA)).

**6.** Assinala-se que, no caso das transmissões de bens, a fixação do facto gerador do imposto no momento da colocação de bens à disposição do adquirente, sem prejuízo das exceções previstas no CIVA, corresponde ao momento da sua entrega e não necessariamente ao da transferência jurídica da propriedade (cf. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Notas Explicativas e Legislação Complementar, Direção Geral das Contribuições e Impostos, Núcleo IVA, Imprensa Nacional, Lisboa, 1985, p. 55-56).

**7.** De referir ainda que, conforme veiculado através do ofício-circulado n.º 30072/2004, de 28 de junho, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA), nas transmissões de bens que impliquem transporte ou expedição, considera-se que os bens são colocados à disposição do adquirente na data do início do respetivo transporte ou expedição, tal como conste do documento de transporte que deve acompanhar as mercadorias em circulação, em cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 4.º do Regime de Bens em Circulação, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho.

**8.** Não obstante, o disposto no artigo 7.º do CIVA deve ser articulado, desde logo, com o n.º 1 do artigo 8.º que prevê o diferimento da exigibilidade do imposto - ou seja, do momento a partir do qual o Estado pode fazer valer o seu direito ao imposto - para o momento da emissão da fatura, sempre que esta seja obrigatória, ou para o termo do prazo legal da sua emissão ou, ainda, para o momento do pagamento total ou parcial do preço, se anterior à emissão de fatura e caso não tenha sido ultrapassado o prazo legal de faturação.

**9.** Por sua vez, o n.º 2 do artigo 8.º prevê a antecipação da exigibilidade do imposto determinando que a mesma ocorre antes do próprio facto gerador, quando haja lugar à emissão de fatura ou ao pagamento antes da colocação dos bens à disposição do cliente ou da realização do serviço.

**10.** Quer no âmbito do n.º 1, quer do n.º 2 do artigo 8.º do CIVA, o IVA liquidado pelo recebimento de pagamentos antecipados deve ser relevado na declaração periódica do período em que se tornou exigível, ou seja, do período em que ocorreu o recebimento.

**11.** No que se refere ao cumprimento da obrigação de faturação, refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, que a fatura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o IVA é devido nos termos do artigo 7.º, ou seja, no caso das transmissões de bens, até ao 5.º dia útil seguinte ao da colocação dos bens à disposição do adquirente.

**12.** Contudo, se forem efetuados pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, ou quando o pagamento coincida com o momento da colocação dos bens à disposição do adquirente ou da realização do serviço, a fatura deve ser emitida na data do recebimento (cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA).

**13.** Com efeito, conforme é referido no ponto 8 da orientação administrativa já mencionada, nos pagamentos efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços (pagamentos antecipados), a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA obriga à emissão de uma fatura, cuja data deve coincidir sempre com a data da perceção do respetivo montante, em conformidade com o n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

**14.** Na situação questionada, a Requerente recebe pagamentos (totais ou parciais) no momento da encomenda dos bens, antes dos mesmos serem colocados à disposição dos respetivos adquirentes.

**15.** Assim sendo, o imposto relativo à transmissão de bens por conta da qual o pagamento é feito torna-se exigível logo no momento do recebimento e pelo valor recebido, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do CIVA.

**16.** Esta circunstância - o recebimento do pagamento antes da colocação dos bens à disposição do adquirente - origina ainda a obrigação de emissão de uma fatura, em cumprimento do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

**17.** Caso os pagamentos efetuados por conta da transmissão de bens sejam parciais, deve ainda ser emitida fatura no prazo de 5.º dias úteis contados da data da colocação dos bens à disposição do adquirente (assumindo que não são feitos outros pagamentos antes desta data), tornando-se o IVA exigível, relativamente ao valor remanescente, no momento da emissão da fatura, se cumprido o prazo legal de emissão, ou no momento em que o mesmo termina.

**18.** Deste modo, é entendimento deste Serviço que o procedimento adequado no que respeita ao cumprimento da obrigação de faturação consiste na consideração do valor pago a título de adiantamento na fatura final, liquidando-se IVA sobre o valor total da contraprestação a receber do cliente, deduzido do montante já pago a título de adiantamento.

**19.** Naturalmente, caso a operação não venha a ocorrer (por exemplo, a venda é cancelada), a fatura que titula o adiantamento deve ser corrigida através da emissão de uma nota de crédito, sendo aplicável o disposto no artigo 78.º do CIVA, relativo às regularizações do imposto.

**20.** De igual modo, caso a Requerente emita a fatura final liquidando IVA sobre o valor total da operação, sem considerar o adiantamento, a mesma deverá ser corrigida através de documento retificativo da fatura, contendo os elementos referidos no n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, desde logo, a referência à fatura que se corrige e às menções desta que são objeto de alteração.

**21.** Neste caso, se a fatura inexata já tiver dado lugar ao registo a que se refere o artigo 45.º do CIVA, a Requerente pode efetuar a regularização do IVA liquidado a mais, no prazo de dois anos, conforme decorre do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA.

**22.** No que respeita ao cumprimento dos condicionalismos previstos no n.º 5 do artigo 78.º, este Serviço já esclareceu que os documentos mencionados no ofício-circulado n.º 33129, de 93.04.02, da DSIVA, constituem uma lista exemplificativa, sendo aceites outros meios de prova idóneos a comprovar que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, como é o caso, por exemplo, do registo do aviso de receção dos CTT, que identifique, de forma inequívoca, a nota de crédito enviada ao cliente (cf. a informação dada no processo R160 2004196, com despacho concordante do

Subdiretor-Geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral dos Impostos, em 04.11.2005, publicada no Portal das Finanças).

### **III - CONCLUSÃO**

**23.** Face ao exposto, conclui-se o seguinte:

- O imposto relativo à transmissão de bens é exigível no momento do recebimento do adiantamento, pelo montante recebido, por aplicação do n.º 2 do artigo 8.º do CIVA, e o recebimento de adiantamentos determina a obrigação de emissão de fatura, em cumprimento da alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA;
- Neste sentido, a fatura que titula o adiantamento não deve ser "anulada" através de uma nota de crédito, como sugere a Requerente, salvo se, eventualmente, se verificar a alteração do valor tributável da operação ou do correspondente imposto.
- Efetivamente, tem sido entendimento deste Serviço que, no caso de recebimento de pagamentos parciais, que antecedam a transmissão de bens, há lugar à emissão de fatura pelo recebimento do adiantamento, liquidando-se IVA pelo valor recebido, e à emissão de fatura no prazo de 5 dias úteis contados da data da colocação dos bens à disposição do adquirente, liquidando-se IVA sobre o valor total da contraprestação a receber do cliente, deduzido do montante já pago a título de adiantamento, devendo, para isso, fazer-se referência nesta fatura ao documento que titulou o adiantamento;
- Caso seja liquidado IVA na fatura final sobre o valor total da operação, sem considerar o adiantamento, deve ser emitida a respetiva nota de crédito, podendo haver lugar à regularização do imposto, nos termos do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, desde que o fornecedor esteja na posse de meio de prova idóneo a demonstrar que o cliente tomou conhecimento da regularização, como por exemplo, uma comunicação escrita, assinatura da nota de crédito, ou aviso de receção que identifique de forma inequívoca a nota de crédito enviada ao cliente, como referido no ponto 22 da informação.