

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 7 do art. 29.º; n.º 3 e 6 do art. 36.º; al. b) do n.º 5 do art. 36.º (cf. al. d) do n.º 6 do art. 16.º); n.º 5 do art. 78.º.
- Assunto: Embalagens – Devoluções – Regularizações – Embalagens retornáveis que não integram o valor tributável da operação sobre o qual incide o imposto.
- Processo: **nº 13858**, por despacho de 2018-07-17, 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 - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Através da sua central de compras, a Requerente fornece cimentos junto das empresas suas associadas.

Estes cimentos são fornecidos com paletes retornáveis, incluídas e valorizadas na fatura emitida à empresa adquirente e sobre as quais é liquidado IVA. Tratando-se de elementos retornáveis, aquando da sua devolução pelo adquirente, a Requerente emite documento nos termos do n.º 6 do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Pretende obter esclarecimento quanto aos seguintes aspetos:

- A forma de dar cumprimento ao estipulado no n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, em alternativa à enumeração das faturas regularizadas, de modo a suprir a dificuldades na emissão do documento de regularização;
- A forma de preenchimento do campo "Data de Emissão" do Subquadro 1-A do anexo 40;
- A possibilidade de dar cumprimento ao estipulado no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, através da uma mensagem de correio eletrónico, enviada pelo adquirente dos bens devolvidos, confirmando que tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.

II - ANÁLISE

1. O CIVA determina a emissão de um documento retificativo da fatura sempre que o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão (cf. n.º 7 do artigo 29.º do CIVA).

2. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, dispõe que nas situações de devolução de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, deve ser emitida uma nota de devolução, o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data em que a mesma ocorreu.

3. O n.º 6 do artigo 36.º do CIVA regula especificamente o conteúdo obrigatório destes documentos, dispondo que "[a]s guias ou notas de

devolução e outros documentos retificativos de fatura devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a alínea a) do número anterior, bem como a referência à fatura que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações".

4. Pelo que, nas situações descritas pelo Requerente, tendo ocorrido a transação das embalagens e a sua inclusão no valor tributável da operação, sobre o qual incide o imposto, e pretendendo a Requerente regularizar a seu favor o IVA liquidado, o procedimento a observar, aquando da devolução das mesmas pelo adquirente, é o que resulta das normas citadas, devendo a nota de devolução incluir a referência à fatura a que respeita.

5. O fornecedor dos bens pode proceder à regularização a seu favor do imposto liquidado, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, que dispõe: *"Se, depois de efetuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável (...) pela devolução de mercadorias (...) o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efetuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável"*.

6. A regularização só será, porém, admitida se o fornecedor tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, conforme exige o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

7. Isto porque a regularização a favor do sujeito passivo fornecedor determina que o sujeito passivo adquirente, se tiver efetuado já o registo da operação relativamente à qual o fornecedor procedeu à redução do valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrija a dedução efetuada, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo.

8. O Ofício-Circulado n.º 33129, de 02.04.93, da Direção de Serviços do IVA, veio esclarecer a natureza dos documentos considerados idóneos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para o cumprimento da exigência prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

9. A lista aí referida deve considerar-se exemplificativa, admitindo-se, atualmente, outros procedimentos que demonstrem que o adquirente dos bens ou serviços teve conhecimento da retificação do imposto, designadamente, a comunicação por mensagem de correio eletrónico enviada pelo adquirente dos bens devolvidos, e na posse do fornecedor, confirmando expressamente que aquele tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.

10. As regularizações a que se refere o n.º 2 do artigo 78.º devem ser inscritas no campo 40 da declaração periódica de IVA e relevadas também no correspondente anexo de regularizações.

11. A este propósito importa destacar que a Portaria n.º 166/2018, de 08 de junho, veio alterar as instruções de preenchimento do anexo de regularizações do campo 40, passando a exigir-se, no Subquadro 1-A do Quadro 1, a indicação da data de emissão (ano/mês) do documento retificativo da fatura nos casos em que o sujeito passivo inscreveu regularizações a seu favor no campo 40 da declaração periódica, por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA.

12. Deste modo, nas situações em que a regularização a favor do sujeito passivo se deva à devolução de mercadorias anteriormente transacionadas, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, é a data de emissão da nota de devolução e não das faturas, que deve ser indicada na referida coluna 3 "Data de Emissão (ano/mês)".

13. Abordadas as questões colocadas pelo Requerente, e tendo-se concluído, em relação à primeira questão, que a devolução de bens anteriormente transacionados entre os mesmos sujeitos passivos origina a obrigação de emissão de uma nota de devolução, e que, havendo redução do valor tributável ou do valor do imposto, a mesma deve conter os elementos indicados no n.º 6 do artigo 36.º, sendo obrigatória a indicação no documento emitido dos elementos da fatura que são objeto de alterações, importa ainda fazer referência ao disposto na alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

14. Ao abrigo da referida norma são excluídos do valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a IVA as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º (cf. alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA).

15. Significa que as quantias relativas a embalagens retornáveis não integram o valor tributável da operação sobre o qual incide o imposto, desde as mesmas sejam objeto de indicação separada na fatura emitida pelo fornecedor, aí se mencionando expressamente que foi acordada a sua devolução.

III - CONCLUSÃO

16. Face às questões colocadas pelo Requerente informa-se que:

- Na situação descrita pelo Requerente, se a devolução dos bens implica a redução do valor tributável ou do imposto, a nota de devolução deve conter os elementos referidos no n.º 6 do artigo 36.º do IVA, fazendo referência à fatura que é alterada.
- Quanto ao preenchimento do campo "Data de Emissão" do subquadro1-A do anexo de regularizações do campo 40, deve ser indicada a data de emissão daquele documento retificativo, conforme instruções de preenchimento do referido anexo, na redação dada pela Portaria n.º 166/2018, de 08 de junho.
- Relativamente ao disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, que determina que a regularização a favor do sujeito passivo só é admitida se este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, admite-se que esta pode consistir na comunicação por mensagem de correio eletrónico enviada pelo adquirente dos bens devolvidos, e na posse do fornecedor, confirmando expressamente que aquele tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.
- Adicionalmente esclarece-se que a alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA exclui do valor tributável das operações as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da

alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.