

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 29.º

Assunto: Liquidação e Pagamento do imposto - Rappel – Notas de crédito

Processo: n.º **20048**, por despacho de 12-10-2022, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - FACTOS APRESENTADOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO**

1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "FABRICAÇÃO DE PORTAS, JANELAS E ELEMENTOS SIMILARES EM METAL" - CAE 25120 e secundária de "TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS" - CAE 49410, enquadrada como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução, no regime normal, de periodicidade mensal.

2. No âmbito das relações comerciais entre a Requerente e a [Cliente A], França, a Requerente fornece diferentes gamas de portas e acessórios, para as quais está definida uma taxa de Rappel fixa (4%, 7,5% e 11%), independentemente do volume de vendas.

3. Em função do Rappel e para cumprimento do contrato, é necessário que a Requerente emita uma nota de crédito à [Cliente A], França, de forma a ser concedido o referido desconto contratualizado entre as partes.

4. O que significa que em função do enorme volume de vendas e em função do enorme volume de faturas emitidas pela Requerente à [Cliente A], França, é impossível associar uma nota de crédito a uma fatura, uma vez que a nota de crédito é resultante de vendas de portões mencionadas em dezenas/centenas de faturas.

5. Refira-se, que cada fatura emitida pela Requerente à [Cliente A], França tem diversos bens e nem sempre estes são vendidos no próprio mês em que são fornecidos, podendo apenas ser vendidos meses depois, fazendo com o que Rappel de um determinado produto vendido num determinado mês pela Requerente apenas se venha a repercutir muitos meses depois.

6. Face ao exposto, a Requerente refere, que no caso em concreto, é impossível que a nota de crédito faça referência expressa à fatura em que o bem sujeito a desconto/rappel foi vendido, pelo que, solicita informação relativamente ao enquadramento fiscal, em sede de IVA, da presente situação.

7. Tendo em vista uma melhor perceção das circunstâncias factuais inerentes ao pedido, solicitou-se que a Requerente esclarecesse se os produtos comercializados (portões e acessórios) são entregues em território nacional e/ou francês ou são enviados exclusivamente para território francês.

8. Em resposta, informou, que *"a mercadoria é enviada exclusivamente para território francês"*.

II - ENQUADRAMENTO E ANÁLISE FACE AO CÓDIGO DO IVA

9. Aquando da venda de bens para um país da comunidade, temos de ter em conta o princípio geral aplicável às transmissões de bens entre sujeitos passivos nacionais e sujeitos passivos registados em outros Estados-Membros, que é o da liquidação de imposto no país do destino, isto é, no lugar do consumo final dos bens e que corresponde no país de origem, ou seja, no da partida dos bens, à aplicação de uma isenção, nos termos do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

10. Assim, da conjugação do princípio da tributação no destino com o da neutralidade do imposto surgem as regras de isenção nas transmissões intracomunitárias, estabelecidas no artigo 14.º do RITI.

11. Prevê a alínea a) do n.º 1 deste artigo que estão isentas do imposto as transmissões de bens, efetuadas por um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

12. Deste modo, reunidas as condições substanciais para a aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 no artigo 14.º do RITI, as transmissões intracomunitárias de bens realizadas por um sujeito passivo de IVA nacional, beneficiam da referida isenção de IVA.

13. Sobre esta matéria - a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens e condições para a sua aplicação - foi divulgado o Ofício Circulado n.º 30231, de 28 de janeiro de 2021, da Área de Gestão Tributária do IVA, o qual pode ser consultado no Portal das Finanças.

14. No que respeita as regularizações previstas no artigo 78.º do Código do IVA (CIVA), estas, destinam-se a corrigir, a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de imposto, por força de diversas circunstâncias ocorridas após o envio da declaração periódica e que não estejam contempladas noutros normativos legais.

15. Dessa forma, nas situações em que os bens transmitidos reúnam as condições para a aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, não é possível, à posteriori, a aplicação do artigo 78.º do CIVA, que regula as retificações do imposto, pois, naquelas situações, não existiu

liquidação de IVA.

16. De acordo com o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, "*Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura*". Este documento retificativo de fatura pode ser uma nota de crédito/nota de débito, consoante o caso, e deve conter os elementos referidos na alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, bem como a referência à fatura a que respeita e a menção aos elementos alterados (cf. n.º 6 do artigo 36.º do CIVA).

17. Dessa forma, face ao previsto no CIVA, quando a correção da fatura não decorra de alterações ao valor tributável ou ao imposto não deve ser emitido documento retificativo da fatura.

18. Ainda a propósito dos documentos retificativos de fatura, e no que ao caso em análise aproveita, o Ofício Circulado n.º 30141, de 4 de janeiro de 2013, da Direção de Serviços do IVA, o qual pode ser consultado no Portal das Finanças, refere o seguinte: "*Quando, em resultado, da concessão de descontos do tipo "rappel", não seja viável a referência às faturas a que o documento retificativo respeita, podem os sujeitos passivos identificar o período temporal a que se refere, sem prejuízo da indicação do valor tributável e do correspondente imposto, caso este seja objeto de regularização (nos termos do n.º 13 do artigo 78.º do CIVA)*".

19. Aqui chegados, verifica-se, na nota de crédito anexada pela Requerente e que foi emitida por esta, o seguinte:

- i. Apresenta como destinatário a [Cliente A], França (consta seu número de identificação fiscal ainda que não precedido do prefixo "FR" do Estado-Membro), e têm por base um documento com pedido de emissão de notas de créditos por parte da [Cliente A], França;
- ii. Faz referência expressa aos bens vendidos, bem como os períodos em que os mesmos foram vendidos à [Cliente A], França;
- iii. Contem a expressão "*Isento Artigo 14.º do RITI (ou similar)*";
- iv. Não consta qualquer retificação ao valor do IVA (imposto);
- v. Faz menção ao previsto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

20. Face ao que antecede, no caso em apreço, a transmissão efetuada pela Requerente à [Cliente A], França, beneficiou da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, ou seja, não foi tributada em território nacional, sendo a liquidação do imposto efetuada no país de destino (França).

21. Tratando-se de bens transmitidos que beneficiaram da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, não é possível, a aplicação do previsto no artigo 78.º do CIVA, que regula as retificações do imposto.

22. Sendo à posteriori efetuadas correções ao valor inicial faturado pela Requerente, devido aos descontos do tipo "*rappel*", embora não tenha implicado a redução do imposto, implicou a redução do valor tributável, ainda que isento, uma vez que não existiu liquidação inicial de IVA, pelo que a

utilização do documento retificativo de fatura, uma nota de crédito, nos termos do n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, se encontra correta.

23. No entanto, não estando em causa a retificação do imposto, não devia ter sido mencionado o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

24. Note-se que o previsto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, tem por objetivo evitar que um sujeito passivo fornecedor regularize, a seu favor, imposto inicialmente deduzido pelo seu cliente, sem que este (adquirente), proceda à correção do correspondente valor, a favor do Estado.

25. Assim, a operação em causa, é apenas um novo fluxo documental (concessão de descontos, bónus de rappel) e financeiro, não havendo, por esse motivo, a necessidade de proceder a correções na declaração periódica de IVA, sem prejuízo da sua relevância para efeitos de registo contabilístico.

26. Em decorrência, respondendo diretamente ao questionado pela Requerente, pelos motivos já expostos, nomeadamente o disposto no Ofício Circulado n.º 30141, de 4 de janeiro de 2013, os documentos retificativos das faturas emitidas pela Requerente à [Cliente A], França, perante uma situação como a reportada (concessão de descontos do tipo "*rappel*"), podem identificar apenas o período temporal a que os descontos se referem, sem prejuízo da indicação do valor objeto de retificação (valor tributável, apesar de isento), não sendo necessário fazer referência às faturas a que respeitam.