

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.29º - Obrigações em geral .
- Assunto: Retificação de faturas - transmissões intracomunitárias de bens
- Processo: 25360, com despacho de 2024-02-20, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por (...) LDA, de NIPC (...), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo

1. A Requerente, uma sociedade por quotas, é um sujeito passivo enquadrado no regime normal do imposto, com periodicidade mensal, por opção, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "46311 - Comércio por grosso de fruta e de produtos hortícolas, excepto batata", a título principal, e diversas outras atividades a título secundário.
2. Refere que a empresa foi criada por um grupo de agricultores para escoar a sua produção, tendo como cliente principal uma empresa espanhola.
3. E que, nesse âmbito, a empresa tem um contrato com a empresa espanhola no qual está estipulado um acerto final dos valores da transação, mediante os calibres das maçãs vendidas.
4. Assim, aquando da expedição dos bens é passada uma fatura inicial que acompanha a maçã para Espanha ao preço, por exemplo, de 0,30 cêntimos/kg (preço estipulado no contrato para maçãs de calibre 65/70).
5. Contudo, mais tarde, depois da maçã calibrada, em Espanha, pode constatar-se, por exemplo, que 15% das maçãs são de um calibre superior.
6. Para retificar esta situação é emitida uma nova fatura da empresa portuguesa à empresa espanhola com a diferença de preço, e esse montante é repercutido no preço da maçã paga ao agricultor, o que faz com que o agricultor tenha que emitir também uma fatura com esse acerto.
7. Esclarece, ainda, que não é possível saber a que faturas esses acertos dizem respeito, uma vez que a maçã é vendida durante o ano, e na mesma fatura vão maçãs de vários agricultores não sendo feito esse controlo.
8. Nesta situação, pretende saber como deve proceder em relação à declaração recapitulativa e à declaração do IVA em relação a estes acertos.

### II - ANÁLISE

#### Ajustamentos do valor tributável entre a Requerente e o cliente espanhol

9. A transmissão de bens (maçãs) efetuada pela Requerente a uma empresa espanhola, sendo os mesmos expedidos ou transportados a partir do território nacional para esse outro Estado-Membro, configura, em sede de IVA, uma transmissão intracomunitária de bens.
10. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) são 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".

11. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, esta isenção não tem aplicação quando o sujeito passivo transmitente não cumprir a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º (declaração recapitulativa), salvo se o sujeito passivo, em casos devidamente justificados, corrigir a falta detetada, sem prejuízo da penalidade aplicável ao caso.

12. As faturas relativas a estas transmissões de bens (isentas nos termos do artigo 14.º do RITI) devem ser emitidas o mais tardar até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente e, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA (CIVA), devem conter ainda o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo «PT» e o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-Membro que o atribuiu, conforme a norma internacional código ISO-3166 alfa 2, bem como o local de destino dos bens.

13. De referir, ainda no âmbito desta isenção, que sendo a expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado membro uma das condições substantivas para a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI, o sujeito passivo deve estar em condições de provar essa condição.

14. A este propósito sugere-se a leitura do Ofício-Circulado n.º 30218/2020, de 3 de fevereiro, da Área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças.

15. Posteriormente, como refere, a maçã é calibrada em Espanha, originando diferenças relativamente aos valores tributáveis (preços) já faturados.

16. Nesse caso, e como determina o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, deve ser emitido documento retificativo de fatura (nota de crédito ou de débito, consoante o caso).

17. No exemplo indicado no pedido, o valor tributável aumentou após a realização da calibração das maçãs, pelo que deve ser emitida a respetiva nota de débito.

18. Os documentos retificativos de faturas devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, bem como a referência à fatura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações [n.º 6 do artigo 36.º do CIVA].

19. Estes documentos retificativos, não resultando de devolução de mercadorias objeto de transações intracomunitárias, implicam a substituição da Declaração Recapitulativa (V. ponto 31 do Ofício-Circulado n.º 30226/2020, de 2 de outubro, da Área de Gestão Tributária - IVA, igualmente disponível no Portal das Finanças), mas não da Declaração Periódica do IVA.

20. Assim, se a nota de débito for emitida dentro do mesmo período a que respeita a fatura, a operação é relevada pelo seu valor líquido na declaração recapitulativa. Se for emitida em período posterior, deve substituir a declaração recapitulativa desse período relevando também a operação pelo seu valor líquido.

Ajustamentos do valor tributável entre os fornecedores (agricultores) e a Requerente

21. Relativamente ao acerto do preço com os agricultores, a Requerente afirma que não é possível saber quais as faturas destes a que dizem respeito, dado que aquando da receção das maçãs, ao longo do ano, não é feito esse controlo (da calibragem), para cada agricultor.

22. Ora, não tendo feito o controlo da calibragem das maçãs recebidas dos agricultores, não é referido se estas são faturadas à Requerente pela calibragem mais baixa (ou média) e não justifica de que forma é efetuada posteriormente a distribuição do valor recebido a mais na venda, decorrente da qualidade do produto (calibragem superior), nem como é feita a atribuição de um valor (resultante da revisão de preços) a cada

agricultor (presumivelmente haverá um acordo relativamente aos termos em que essa atribuição é efetuada).

23. Recorda-se que, em sede de IVA, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

24. Assim, o montante adicional (resultante da revisão de preços) a receber pelos agricultores está diretamente relacionado com as operações (vendas) efetuadas por estes à Requerente. Os bens não foram devidamente valorizados inicialmente, por ausência de verificação/controlo, justificando-se a sua posterior correção.

25. Nestes termos, e de acordo com o disposto no n.º 7 do artigo 29.º, quando o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados, por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo da fatura, o qual deve conter os elementos referidos na alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º, bem como a referência à fatura a que respeita e a menção dos elementos alterados.

26. Pelo que, os agricultores (fornecedores) devem, igualmente, emitir um documento retificativo de fatura (nota de débito, no caso), nos termos indicados no n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, por cada uma das transmissões de maçãs abrangidas pela revisão de preços.

27. A Requerente pode exercer o direito à dedução do imposto suportado nos referidos documentos retificativos relevando-o no campo 21 - "Inventários (Existências)" à taxa reduzida - do Quadro 06 da declaração periódica de imposto do período em que o documento retificativo (a nota de débito emitida pelo agricultor) for rececionado.

### III - Conclusão

28. Na relação com o cliente espanhol, a retificação de faturas (notas de débito, no caso) pela Requerente, relativas a transmissões intracomunitárias de bens, em resultado do ajuste do preço efetuado no momento da calibragem das maçãs em Espanha, podem implicar a substituição da Declaração Recapitulativa, mas não da Declaração Periódica do IVA.

29. De acordo com o ponto 31 do Ofício-Circulado n.º 30226/2020, de 2 de outubro, da Área de Gestão Tributária - IVA, "Quando a substituição da declaração recapitulativa resulte da devolução de mercadorias objeto de transações intracomunitárias, seja por motivo de anulação do contrato, defeito de fabrico ou outros, há lugar a substituição da Declaração Periódica do IVA, do período correspondente", concluindo-se, à contrario, que não haverá lugar à substituição da declaração periódica do IVA se não houver movimentação de mercadorias.

30. Assim, se a nota de débito, emitida pela Requerente, for emitida dentro do mesmo período a que fatura respeita, a operação é relevada pelo seu valor líquido (valor tributável correto) na declaração recapitulativa desse período. Se a sua emissão já ocorrer em período posterior, deve substituir a declaração recapitulativa anteriormente entregue, relevando também a operação pelo seu valor líquido (valor tributável correto).

31. Na relação com os agricultores, aquando da receção dos documentos retificativos (no caso, também notas de débito) emitidos por aqueles (seus fornecedores), com liquidação do imposto (ressalvando casos em que o fornecedor está enquadrado no regime especial de isenção do artigo 53.º do CIVA), a Requerente pode exercer o direito a dedução do correspondente imposto no campo 21 - "Inventários (Existências)" à taxa reduzida - do Quadro 06 da declaração periódica de imposto do período em que o documento retificativo (a nota de débito emitida pelo agricultor) for rececionado.