

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.29º - Obrigações em geral .
- Assunto: Falta de liquidação de imposto em faturas - Substituição de declarações periódicas do IVA.
- Processo: 25461, com despacho de 2024-03-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada de "AT"), constata-se que o Requerente se encontra registado, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade principal de "CULTURA DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, RAÍZES E TUBÉRCULOS" - CAE 1130 e secundárias de "COMÉRCIO POR GROSSO FRUTA E PROD. HORTÍCOLAS, EXCEPTO BATATA" - CAE 46311 e "PREP. E CONSER. FRUTOS E PROD. HORTÍCOLAS POR OUT. PROC." - CAE 10395, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, realizando operações que conferem direito à dedução.
  2. O Requerente refere que é uma sucursal da sociedade ZX PORTUGAL, com sede estatutária em VXWZ (Países Baixos).
  3. No âmbito da sua atividade comercial, vende os bens provenientes da exploração hortícola, à entidade CXXX ABC, com sede em VAD, Países Baixos, com número de identificação fiscal dos Países Baixos NL 85XZRA (doravante designada de "ABC").
  4. Menciona, que no âmbito das referidas vendas, emitiu nos termos legais, as respetivas faturas à "ABC", tendo alguns bens sido enviados para os Países Baixos e outros (em quantidades muito menores) entregues em território nacional.
  5. Refere que por lapso, nos anos de 2019, 2020 e 2021, as faturas foram emitidas sem inclusão de IVA, quer quanto aos bens que foram enviados para os Países Baixos, quer quanto aos bens que foram entregues em território nacional.
  6. Apercebendo-se de tal lapso, corrigiu a situação e passou a liquidar IVA nas suas faturas quanto aos bens que foram entregues em território Português (6% com base na verba 5 da Lista I anexa ao Código do IVA).
  7. Pretende corrigir igualmente a situação para os anos de 2019, 2020 e 2021.
  8. O presente pedido de informação vinculativa é assim apresentado com dois objetivos, o de esclarecer qual a melhor forma de:
    - i. proceder à regularização da situação em apreço; e
    - ii. de obter o reembolso do IVA (que pretende agora entregar ao Estado) pela "ABC", uma vez que este IVA será suportado, nos termos legais, pela referida "ABC".
  9. Acrescenta ainda, que por analogia às situações de rappel e para maior facilidade operacional, entende, que poderá emitir apenas uma nota de débito por cada exercício fiscal.
  10. Nestes termos, vem a Requerente apresentar a seguinte proposta de enquadramento da sua situação em sede de IVA:
    - i. Tendo a Requerente nos últimos anos, por lapso, emitido faturas (sem inclusão de IVA) relativas a transmissão de bens a uma entidade sediada nos Países Baixos, tendo esses bens sido enviados para os Países Baixos e outros (em menor quantidade) entregues em território Português, pretende corrigir a situação quanto aos bens entregues em Portugal e regularizar o IVA a favor do Estado;

ii. Pretende emitir uma nota de débito por cada exercício fiscal, fazendo referência às faturas em questão e indicando o IVA em falta em cada uma destas faturas;

iii. E, deste modo, regularizar o IVA a favor do Estado na declaração periódica a entregar no período fiscal em que emitir os documentos retificativos das faturas em questão;

iv. No âmbito da referida regularização, a cliente e parceira do Requerente, "ABC", poderá beneficiar do direito à dedução do IVA no ano em que a Requerente proceda à emissão dos documentos retificativos ou, no ano subsequente à emissão dos mesmos para efeitos da Diretiva 2008/9/CE, de 12 de fevereiro.

II - Ponto prévio

11. A lei configura o recurso à informação vinculativa para a qualificação de certos factos materialmente delimitados no âmbito de determinadas previsões normativas. Conforme expressamente decorre dos n.ºs 1 e 14 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (adiante designada de "LGT"), as informações vinculativas têm o seu âmbito circunscrito à concreta situação tributária dos sujeitos passivos que, no pedido, deve ser descrita em termos factuais, ou seja, conter a descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda.

12. Deste modo, a presente informação vinculativa, apenas aborda o enquadramento das operações descritas no presente pedido, na vertente do Requerente, não sendo objeto de análise a questão relacionada com a entidade "ABC", por duas ordens de razão: em primeiro lugar, por questões de falta legitimidade por parte do Requerente no que respeita às consequências jurídico-tributárias na esfera da referida entidade; em segundo lugar, porque não competente à AT pronunciar-se sobre direitos e obrigações de entidades estabelecidas em outras administrações fiscais (NL 85XZRA).

III - Enquadramento jurídico-tributário das operações em apreço

Rappel

13. A AT, no também citado pelo Requerente ofício-circulado n.º 30141, de 4 de janeiro de 2013, da Direção de Serviços do IVA, transmitiu esclarecimentos sobre as alterações a algumas normas relativas às regras de faturação em matéria de IVA introduzidas no Código do IVA (adiante designado de "CIVA") pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto.

14. No referido ofício-circulado a AT esclarece que «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)».

15. No presente caso, não estamos perante descontos do tipo "rappel" e face aos elementos anexados ao presente pedido, nos anos de 2019 a 2021 estão perfeitamente identificadas as faturas, as respetivas datas em que as mesmas foram emitidas, bem como os valores dentro de cada fatura a que o Requerente se propõe regularizar. Dessa forma, depreende-se do descrito que é viável fazer referência às faturas a corrigir.

16. Consequentemente, refira-se, desde já, que não é possível efetuar qualquer analogia entre o contexto ora colocado pelo Requerente com situações de rappel.

Faturação - Elementos identificativos

17. De acordo com o estabelecido no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA as faturas devem ser datadas, numeradas e conter os elementos elencados nas alíneas a) a f) desse número, designadamente o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso [al. f)].

18. Da análise ao conjunto de faturas emitidas pelo Requerente à ABC", anexadas ao presente pedido, relativas aos anos de 2019 e 2020, verifica-se que não apresentam

qualquer justificativo da não aplicação do imposto, independentemente, dos bens terem sido entregues no território nacional ou terem sido enviados para os Países Baixos, como o mesmo refere.

19. Quanto às faturas emitidas pelo Requerente à ABC" relativas ao ano de 2021, verifica-se que contem a menção "Isento Artigo 14º do RITI (ou similar)". No entanto, refere o Requerente, que em cada fatura, constam os bens que foram entregues no território nacional (que segundo indicações do mesmo encontram-se assinalados a amarelo, nos respetivos anexos que fazem parte do presente pedido) e os bens que foram enviados para os Países Baixos.

20. Deste modo, cabe concluir que as referidas faturas emitidas pelo Requerente não cumprem os requisitos estabelecidos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

Enquadramento das operações em apreço

21. Sobre o exposto, importa abordar, o enquadramento das regularizações previstas no artigo 78.º do CIVA e esclarecida no ofício-circulado n.º 30082/2005, de 17 de novembro, da Direção de Serviços do IVA (com as devidas adaptações) que pode ser consultado no Portal das Finanças.

22. As regularizações previstas no artigo 78.º do CIVA, 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 do IVA e que não estejam contempladas noutros normativos legais.

23. De acordo com o n.º 1 do artigo 78.º do CIVA, "As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo".

24. Estabelece o n.º 3 do referido preceito legal que, "[n]os casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos".

25. No que respeita às regularizações de imposto importa também referir que, 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".

26. 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).

27. No caso em apreço, foram emitidas faturas para o período de 2019 a 2021, referentes a transmissões de bens sem a aplicação da taxa de imposto devida e consequentemente sem a posterior inscrição dos valores correspondentes ao imposto liquidado nas declarações periódicas do IVA dos períodos a que se reportam.

28. A propósito das declarações periódicas do IVA, refira-se, que tendo um determinado sujeito passivo de imposto enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, como é o caso do Requerente, estipula a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIVA que a mesma deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 20 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações.

29. Consequentemente, como resulta da referida disposição legal, o Requerente entrega uma declaração periódica por cada mês, até ao termino da referida data, inscrevendo na mesmas o IVA incluído no valor das operações realizadas (as transmissões de bens).

30. Ora, tendo sido emitidas faturas entre 2019 e 2021 e os seus valores relevados nas respetivas declarações periódicas do IVA, tendo-se verificado, posteriormente, um erro de enquadramento jurídico-tributário das operações (aplicação indevida de uma

isenção) relativamente aos montantes faturados, deve proceder-se à sua correção, através da emissão de notas de débito, conforme dispõe o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA. Bem como, à consequente substituição das respetivas declarações periódicas do IVA a que se reportem as faturas retificadas.

31. Saliente-se, que das referidas correções resulta imposto a favor do Estado, que devem ser refletidas nas declarações periódicas do IVA dos períodos a que respeitam, uma vez que o imposto é devido nesses períodos.

32. Nesta conformidade, concluímos que:

i. Tratando-se de faturas com incorreções no valor do imposto, as mesmas devem ser retificadas através da emissão de nota(s) de débito e repercutir o IVA em falta;

ii. Nas notas de débito devem também constar os elementos a que se refere o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, dos quais se realça a referência à fatura a que respeitam e a menção dos elementos alterados;

iii. Deve proceder à entrega das declarações periódicas do IVA de substituição correspondentes aos períodos em que se deu a exigibilidade do imposto, devendo relevar o valor tributável das operações nos campos 1, 5 ou 3 do quadro 06, e o imposto liquidado nos campos 2, 6 ou 4;

iv. No que respeita em concreto à regularização das faturas relativas ao ano de 2019 assinala-se o prazo de caducidade da liquidação do imposto preconizado no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.