

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.36º - Prazo de emissão e formalidades das facturas.
- Assunto: Adiantamentos nas operações intracomunitárias e nas exportações
- Processo: 25891, com despacho de 2024-06-28, 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 - Sobre a Requerente e o pedido

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de CAE "33150 - Reparação e manutenção de embarcações", a título principal, e pelas atividades de CAE "46900 - Comércio por grosso não especializado" e "30120 - Construção de embarcações de recreio e desporto", a título secundário.
2. Refere que, no decurso da sua atividade tem surgido encomenda de bens para produção que, para poder ser confirmadas, necessitam cumprir as exigências pontuais do cliente.
3. Assim, sempre que confirma uma encomenda de cliente nacional, é considerado o respetivo IVA do adiantamento com as respetivas correções quando da emissão da fatura final, sem que haja qualquer dúvida no que a esta obrigação corresponde.
4. Quando o cliente é comunitário ou extracomunitário, emite um recibo de reserva/caução ou de adiantamento da encomenda e, após a produção, quando da entrega dos bens ao cliente, os mesmos são faturados e cobrado o correspondente valor, isento de IVA nas transmissões intracomunitárias (artigo 14.º do RITI) nas transações para fora da comunidade (artigo 14.º CIVA).
5. No entanto, alguns clientes comunitários têm exigido fatura total dos bens, com aplicação da isenção de IVA (transmissão intracomunitária) quando a mesma, como sabemos, está exclusivamente associada à saída da mercadoria/produto do território português.
6. Esta situação ocorre com entidades públicas estrangeiras que exigem fatura para justificar o custo e futuro pagamento, contra a entrega do bem a produzir, apesar de ainda não ter sido recebido os bens, e com clientes que necessitam a fatura para obter financiamento do banco, por exemplo.
7. Confrontados com esta situação, que é raramente entendida pelos nossos clientes, e que impediu anteriores negócio, pretende saber se:
 - Pode emitir a fatura exigida pelo cliente/Entidade externa, considerando a isenção prevista no artigo 14.º do RITI ou no artigo 14.º do CIVA, apesar de não terem sido ainda enviados os bens, e se,
 - Estas isenções podem ser justificadas na fatura a emitir e comprovadas por transmissões futuras dos bens em produção com a documentação de entrega e receção quando do posterior envio.

II - Enquadramento em sede de IVA

8. Quanto à faturação nos casos de adiantamentos foram, recentemente, prestados

diversos esclarecimentos no Portal das Finanças, na parte do Apoio ao Contribuinte - Questões frequentes (https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/Pages/aqs-00924.aspx).

9. Sinteticamente, 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 Código do IVA (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.

10. Após a transmissão do bem ou a conclusão da prestação do serviço, deve emitir fatura para titular a operação, onde deve constar o valor tributável da mesma, o valor a abater, correspondente ao adiantamento, e a menção à fatura que o titular. A liquidação do IVA deve incidir sobre a diferença entre o valor total da operação e o montante já pago a título de adiantamento.

11. No caso de transmissões de bens efetuadas a partir do território nacional para outro Estado-Membro, o facto gerador também ocorre no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente [alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA].

12. Recorda-se que a expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro é uma das condições substantivas para a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). A este propósito pode-se consultar os Ofício-Circulados n.ºs 30218/2020, de 3 de fevereiro, e 30231/2021, de 28 de janeiro, ambos da Área de Gestão Tributária - IVA.

13. Assim, tratando-se de transmissões intracomunitárias de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI, a exigibilidade do imposto ocorre no momento da emissão da fatura ou, quando esta não tenha sido emitida no prazo previsto no n.º 2 do artigo 27.º do RITI (até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente), no momento em que este termina [n.º 4 do artigo 8.º do CIVA].

14. Sendo que, de acordo com o n.º 3 do artigo 27.º do RITI, as faturas relativas às transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI devem ser emitidas pelo valor total das transmissões de bens, ainda que tenham sido efetuados pagamentos ao sujeito passivo anteriormente à data da transmissão dos bens.

15. Ou seja, nas transmissões intracomunitárias de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI, a exigibilidade do imposto não ocorre no momento em que se efetuam pagamentos anteriormente à transmissão dos bens (pagamentos antecipados).

16. Pelo que, determina o n.º 4 do artigo 27.º do RITI, a obrigação de emitir fatura, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, não é aplicável aos pagamentos efetuados ao sujeito passivo anteriormente à data das transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI.

17. Nestes termos, o sujeito passivo que recebe os pagamentos antecipados (a Requerente) não deve utilizar uma fatura para titular tais recebimentos, devendo, antes, utilizar outro documento como quitação dos montantes recebidos, sob pena de, se o fizer, tais montantes serem considerados adiantamentos para efeitos do disposto no Código do IVA e, como tal, sujeitos à normal aplicação do imposto.

18. Da mesma forma, se a Requerente decidir emitir fatura antes da expedição ou transporte dos bens para outro Estado-Membro, pelo valor parcial ou total da operação, para satisfazer pedido do adquirente (como refere), mesmo que não tenha ocorrido qualquer pagamento antecipado, esse montante fica também sujeito à normal aplicação do imposto, não sendo aplicável a isenção do artigo 14.º do RITI, sem prejuízo da possibilidade de, futuramente, poder vir a emitir documento retificativo e a regularizar o respetivo imposto quando se verificarem os respetivos pressupostos para aplicar a isenção.

19. Em qualquer destes casos, a emissão de faturas anteriormente à expedição ou transporte dos bens para o outro Estado-Membro com destino ao sujeito passivo adquirente não são relevadas nas declarações recapitulativas, mas sim nos campos normais das operações internas da declaração periódica de IVA (campos 1 a 6 do quadro 06).

20. No que respeita às exportações, deve manter-se a regra da emissão da fatura nos prazos definidos no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, incluindo em caso de adiantamentos.
21. A fatura, emitida sem liquidação do IVA, deve fazer menção à isenção do artigo 14.º do CIVA, mas não deve ser relevada na declaração periódica do IVA.
22. Dado que a isenção está dependente da comprovação saída dos bens do Território Aduaneiro da União, a operação só deverá ser relevada na declaração periódica do IVA (campo 8 do quadro 06) quando puder ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO

23. Nos termos do n.º 3 do artigo 27.º do RITI, as faturas relativas às transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º (do RITI) devem ser emitidas pelo valor total das transmissões de bens, ainda que tenham sido efetuados pagamentos ao sujeito passivo anteriormente à data da transmissão dos bens.
24. Determinando, o n.º 4 do mesmo artigo 27.º, que a obrigação de emitir fatura a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA não é aplicável aos pagamentos efetuados ao sujeito passivo anteriormente à data das transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI.
25. Ou seja, os valores relativos a adiantamentos sobre transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI não obrigam a emitir fatura e não são de relevar nem na declaração periódica do IVA nem na declaração recapitulativa.
26. Recorda-se que a expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro é uma das condições substantivas para a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI.
27. Nestes termos, se a Requerente emitir fatura anteriormente à expedição ou transporte dos bens para outro Estado-Membro, com destino ao sujeito passivo adquirente, tenha ou não ocorrido qualquer pagamento antecipado, esse montante faturado fica sujeito à normal aplicação do imposto, não sendo aplicável a isenção definida no artigo 14.º do RITI, sem prejuízo da possibilidade de, futuramente, poder vir a emitir documento retificativo e a regularizar o respetivo imposto caso se venham a verificar os respetivos pressupostos para a isenção em apreço.
28. Em todo o caso, a emissão dessas faturas, anteriormente à expedição ou transporte dos bens, não é de relevar nas declarações recapitulativas, mas sim nos campos 1 a 6 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.
29. No caso de adiantamentos por conta de exportações, deve proceder à emissão da respetiva fatura, sem a liquidação do IVA, fazendo menção à isenção do artigo 14.º do CIVA, mas não deve ser relevada na declaração periódica do IVA.
30. A isenção em apreço está dependente da comprovação saída dos bens do Território Aduaneiro da União, pelo que a operação só deverá ser relevada na declaração periódica do IVA (campo 8 do quadro 06) quando puder ser comprovada através dos documentos alfandegários apropriados nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.