

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.8º - Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura .
Assunto:	Retificação de faturas emitidas com NIF incorreto n.º 1 do artigo 8.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º, ambos do CIVA
Processo:	26393, com despacho de 2024-07-12, 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), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. No seguimento da notificação referente a incorreções verificadas no anexo 40, da Declaração Periódica de IVA n.º [], relativa ao período de 2023-04M, efetuada através da comunicação n.º [], com data de 2023-06-20 (anexo 1), a Requerente vem informar o seguinte:

(i) No período de 2023-02M, foram emitidas duas faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[] ao cliente com o número de identificação fiscal (NIF) [], que apresentavam IVA liquidado no montante de 10.163,24 e 2.086,10;

(ii) O IVA destas faturas foi inscrito no campo 4 da Declaração Periódica n.º [], referente ao período 2023-2M (anexo 2);

(iii) Durante o mês de fevereiro foi informada pelo cliente que as faturas terão sido incorretamente emitidas, existindo erros nos dados do adquirente (anexo 3);

(iv) Assim, procedeu à emissão das notas de crédito NCR.2023/[] e NCR.2023/[], que anularam na totalidade as faturas supra indicadas e emitiu duas novas faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[], com o novo NIF [] (Anexo 4);

(v) A 6 de junho de 2023 recebeu a confirmação por parte do cliente, da receção das notas de crédito, referidas no ponto anterior, com data de 2023-03-06 (anexo 5);

(vi) Na declaração periódica, relativa ao período 2023-04M, efetuou a regularização do IVA, no campo 40, das notas de crédito NCR.2023/[] e NCR.2023/[];

(vii) No dia 22/06/2023, colocou via e-balcão um pedido de esclarecimento;

(viii) Uma vez que não obteve resposta em tempo útil procedeu à substituição da declaração do período de 2023-04M, no dia 2023-07-06, tendo retificado o montante constante do campo 40, de 15.519,78 para 3.270,44.

2. No entanto, a Requerente considera que tem o direito à dedução do IVA das notas de crédito emitidas, referentes ao NIF [], uma vez que liquidou IVA em duplicado sobre a mesma operação, nas faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[], com o NIF [], e nas faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[], com o NIF [].

3. Face ao exposto pretende saber como regularizar o IVA pago em excesso.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

4. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 1995-01-01, pela atividade de "Actividades das artes do espetáculo", CAE 90010.

b. Quadro Legal Aplicável

5. No IVA, o facto gerador do imposto e a sua exigibilidade pelo Estado são, por princípio, coincidentes e ocorrem, no caso das transmissões de bens, no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente e, nas prestações de serviços, no momento da sua realização, de harmonia com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do IVA (CIVA).

6. Não obstante, o disposto no artigo 7.º do CIVA deve ser articulado, desde logo, com o n.º 1 do artigo 8.º do mesmo código, o qual prevê o diferimento da exigibilidade do imposto - ou seja, do momento a partir do qual o Estado pode fazer valer o seu direito ao imposto - para o momento da emissão da fatura, sempre que esta seja obrigatória, ou para o termo do prazo legal da sua emissão ou, ainda, para o momento do pagamento total ou parcial do preço, se anterior à emissão de fatura e caso não tenha sido ultrapassado o prazo legal de faturação.

7. Efetivamente, sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços deem lugar à obrigação de emitir uma fatura nos termos do artigo 29.º do CIVA, o imposto torna-se exigível, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do mesmo código, conforme referido, se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão. Caso não o seja, no momento em que aquele prazo termina, de harmonia com a alínea b) do mesmo preceito.

8. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 8.º do CIVA prevê a antecipação da exigibilidade do imposto, determinando que a mesma ocorre antes do próprio facto gerador, quando haja lugar à emissão de fatura ou ao pagamento antes da colocação dos bens à disposição do cliente ou da realização do serviço.

9. Quer no âmbito do n.º 1, quer do n.º 2 do artigo 8.º do CIVA, o IVA liquidado pelo recebimento de pagamentos antecipados deve ser relevado na declaração periódica do período em que o imposto se tornou exigível, ou seja, do período em que ocorreu o recebimento.

10. No que respeita à obrigação de faturação, a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA determina que os sujeitos passivos são obrigados a emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestações de serviços realizadas, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da realização dessas operações.

11. Quanto ao prazo para a respetiva emissão, decorre do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA que as faturas devem ser emitidas:

"a) O mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º;

b) O mais tardar no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º;

c) Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º.

12. Efetivamente, refere-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, que a fatura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o IVA é devido nos termos do artigo 7.º, ou seja, no caso das transmissões de bens ou nas prestações de serviços, até ao 5.º dia útil seguinte, respetivamente, ao da colocação dos bens à disposição do adquirente ou ao momento da sua realização.

13. Contudo, se forem efetuados pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, ou quando o pagamento coincida com o momento da colocação dos bens à disposição do adquirente ou da realização do serviço, a fatura deve ser emitida na data do recebimento (cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA).

14. Quanto às formalidades a que a emissão de faturas deve obedecer, é estabelecido

que as mesmas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente a identificação do destinatário dos bens ou serviços, sujeito passivo de imposto, bem como o correspondente número de identificação fiscal (NIF) [cfr. al. a)].

15. Não obstante o determinado nas regras de faturação, verificam-se por vezes incorreções na emissão das faturas, quer no que respeita aos elementos ou menções que devam constar das mesmas, quer a respeito do ao valor tributável e/ou valor do imposto.

16. A este respeito cumpre chamar à colação o Ofício-circulado n.º 030136, de 19 de novembro de 2012, divulgado pela Direção de Serviços do IVA, o qual vem esclarecer que, de harmonia com a redação do 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 (nota de débito ou crédito), o qual 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 dos elementos alterados". Acrescentando que, "[n]ão pode, assim, ser emitida nova fatura, como forma de retificação do valor tributável ou do correspondente imposto, sem prejuízo da possibilidade de anulação da fatura inicial e sua substituição por outra, quando a retificação se deva a outros motivos".

17. Decorre da citada doutrina administrativa que a correção do valor tributável ou do correspondente imposto de uma fatura opera-se através da emissão de documentos retificativos de faturas (notas de crédito ou débito), ficando a anulação de faturas reservada a situações muito restritas relacionadas com algumas incorreções de outros elementos das faturas, como é o caso da emissão de uma fatura com o NIF incorreto do adquirente.

18. Com efeito, neste caso verifica-se uma desconformidade quanto a um dos elementos da operação, a qual por respeitar aos elementos do próprio negócio jurídico subjacente, e não a incorreções que conduzam à alteração do valor tributável ou do imposto aplicável, deve ser corrigido mediante a anulação da fatura respetiva.

c. Análise da situação

19. A Requerente emitiu, a 2023-02-08, as faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[], nas quais é indicado como NIF do adquirente o n.º [], contendo a descrição "faturação referente a evento do dia 10 de fevereiro de 2023", e encontrando-se, ainda, indicado que os bens são colocados à disposição e os serviços realizados a 2023-02-08.

20. Os respetivos valores foram relevados nos campos 3 e 4 do quadro 06 da declaração periódica n.º [], respeitante ao período 2023-02M, submetida a 2023-04-20.

21. A Requerente apercebeu-se que, em fevereiro desse mesmo ano, tinha procedido à emissão das faturas com o NIF errado e cuja titularidade pertencia a um sujeito passivo cessado desde 2004-12-16, em vez de o terem sido, corretamente, emitidas com o NIF [].

22. Assim, procedeu à emissão de duas notas de NCR.2023/[] (referente à fatura FAC.2023/[]) e NCR.2023/[] (referente à fatura FAC.2023/[]), ambas a 2023-02-28, pelo valor total das faturas supra aludidas.

23. Nessa mesma data, emitiu duas novas faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[], com o NIF correto ([]), indicando, contudo, que os bens e serviços foram, respetivamente, colocados à disposição do adquirente e efetuados a 2023-02-28.

24. Apenas os valores constantes das novas faturas devem ser relevados na declaração periódica respeitante ao período de 2023-2M, correspondente à data em que se verificou a exigibilidade do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do mesmo código, isto é, a 2023-02-28 (data coincidente com a de realização as operações, conforme indicado nas faturas).

25. Não tendo havido modificação do valor tributável das operações (e do respetivo

imposto) uma vez que as faturas iniciais foram anuladas (mediante a emissão de notas de crédito) e substituídas por faturas corretamente emitidas, não há lugar à inscrição em duplicado das operações na declaração periódica respetiva.

26. Posteriormente, a Requerente na declaração periódica relativa a 2023-04M, regularizou a seu favor, no campo 40, o IVA constante das notas de crédito NCR.2023/[] e NCR.2023/[], tendo recebido confirmação, por parte do cliente, da receção das mesmas a 2023-03-06.

27. Nessa sequência, foi notificada a 2023-06-20, pela AT, de incorreções verificadas no Anexo 40, relativas ao período de 2023-04M, sendo informado de que foi regularizado incorretamente o valor de 12.249,34 (uma vez que das faturas consta um adquirente com atividade cessada), devendo proceder à correção dos erros assinalados, mediante a submissão de declaração periódica e do Anexo 40 para o período em referência, sendo o IVA a considerar no apuramento do campo 40 no valor de 3.270,44.

28. Em conformidade com a aludida notificação a Requerente procedeu à substituição da declaração do período de 2023-04M, no dia 2023-07-06, retificando o montante constante no campo 40 de 15.519,78 para 3.270,44.

29. Face ao exposto, cabe concluir que, pela emissão de novas faturas em substituição das faturas FAC.2023/[] e FAC.2023/[], visando, apenas, a retificação do NIF do destinatário das operações, não há lugar a regularização do imposto constante das notas de crédito, no campo 40, da declaração periódica de 2023-04M, nem deve ser declarada a base tributável e o imposto respetivo nos campos 1 a 6 da mesma declaração periódica.

30. Contudo, e sem prejuízo do referido, caso as operações realizadas tenham sido relevadas em duplicado na declaração periódica de 2023-02M, a Requerente deve submeter uma nova declaração relativa àquele período, já que foi nesse que se verificou a exigibilidade do imposto, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 8.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º, ambos do CIVA, expurgando da mesma os valores relevados em excesso.