

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 36º, 78º.

Assunto: Regularizações – Emissão de notas de crédito

Processo: **nº 6769**, por despacho de 2014-05-12, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

OS FACTOS

1. A requerente procede à emissão de notas de crédito para corrigir os montantes faturados aos clientes, devendo estar na posse da prova a que se refere o nº 5 do artº 78º do CIVA. No entanto, da experiência que possui no contacto com os seus clientes, verifica ser «(...) demasiado moroso e dispendioso a obtenção das notas de crédito, comprovativos e outros suportes (...)» referidos no ofício-circulado nº 33129, da DSIVA, de 02 de abril de 1993.

2. Um dos meios disponíveis neste momento para os sujeitos passivos, é o correio eletrónico que permite *«(...) não só um contacto direto e célere com a contraparte, como permite uma idoneidade nos elementos incluídos no mesmo(...)»*.

3. É entendimento da requerente que «as mensagens de correio eletrónico, enviadas aos sujeitos passivos alvo da emissão de notas de crédito, nas quais sejam incluídos todos os elementos identificativos da nota de crédito previamente enviada em suporte papel (data da emissão, nº de série da nota de crédito, montante base sem IVA, montante do IVA regularizado, montante total com IVA); Afirmativamente respondidas pelos sujeitos passivos alvos da regularização, deverão ser consideradas como prova de que o adquirente/sujeito passivo alvo da regularização tomou conhecimento da mesma» e que «a natureza assumida pelo suporte eletrónico - mensagem de correio eletrónico incluindo todos os dados referentes às notas de crédito emitidas a favor da contraparte, desde que devidamente respondida, deverão ser consideradas prova inequívoca do cumprimento do disposto no nº 5 do Artigo 78.º do Código do IVA, permitindo assim a correção do IVA nas respetivas declarações periódicas».

4. Solicita esclarecimento quanto ao seu entendimento de que *«a natureza assumida pelo suporte eletrónico - mensagem de correio eletrónico - incluindo todos os dados referentes às notas de crédito emitidas a favor da contraparte, desde que devidamente respondida, deverá ser considerada prova inequívoca do cumprimento do disposto no nº 5 do Artigo 78º do Código do IVA, permitindo assim a correção do IVA nas respetivas Declarações periódicas»*, invocando e anexando informações vinculativas que versam sobre matéria idêntica.

ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

5. O Código do IVA regula as retificações do imposto no artº 78º do CIVA. Nos termos do n.º 2 do art.º 78º, "*Se, depois de efetuado o registo referido no artigo 45º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efetuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.*"

6. Estabelece o n.º 3 que, "*Nos 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*".

7. A referida regularização constitui uma faculdade para os sujeitos passivos, no entanto, sempre que optem por tal regularização, têm de dar cumprimento ao previsto no n.º 5 do artº 78º do CIVA, ou seja, têm de ter "*(...) na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto*". Sem essa prova, considera-se indevida a respetiva dedução.

8. Assim, de acordo com o n.º 5 do artº 78º do CIVA, "*Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respetiva dedução*".

9. A norma prevista no n.º 5 do artº 78º, tem por objetivo evitar que o 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. Se o fornecedor optar por efetuar a retificação, esta tem que ser operada pelas duas partes intervenientes (fornecedor e adquirente) dentro dos prazos estabelecidos nas respetivas normas (n.ºs 2, 3 e 4 do artº 78º), sob pena de não poder ser efetuada.

10. Estabelece o n.º 4 do artº 78º do CIVA que "*O adquirente do bem ou o destinatário do serviço que seja sujeito passivo do imposto, se tiver efetuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada*".

11. Nos termos do n.º 13 do artº 78º do CIVA, "*Quando o valor tributável for objeto de redução, o montante deste deve ser repartido entre contraprestação e imposto, aquando da emissão do respetivo documento, se se pretender igualmente a retificação do imposto*".

12. Através do Ofício-Circulado nº 30082, de 2005-11-17, da DSIVA, foram emitidas instruções administrativas relativas às regularizações constantes do artº 78º do CIVA (anterior artº 71º), podendo ler-se, nomeadamente no seu ponto 9.1. que; *"(...) Neste caso, tal como prevê o nº 4 do mesmo artigo, o adquirente deve proceder à regularização desse imposto, a favor do Estado, até ao final do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo emitido pelo fornecedor. Os valores a corrigir, nestas condições, devem constar nos campos 40 e 41, consoante os casos, da declaração periódica do período de imposto em que a regularização é efetuada. Caso não seja efetuada no prazo previsto e nas situações que originam imposto a favor do Estado, a regularização deverá ter lugar em declaração periódica de substituição do período em que, nos termos do nº 4 do artigo 71º, deveria ter sido feita".*

13. Relativamente ao Ofício-Circulado nº 33129/1993, de 02/04, da DSCA, convém assinalar o que se refere nos pontos 4 e 5 (o artº 71º citado, é o atual artº 78º): *"4. Para efeitos do n.º 5 do art.º 71º são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos aí enunciados, os seguintes documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço: a) Qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telefax, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA b) Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à regularização do IVA. c) Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efetuar. 5. Sem que o sujeito passivo tenha na sua posse confirmação escrita efetuada pelos seus clientes de que receberam comunicação evidenciando o montante do IVA retificado, ou de que foram reembolsados do respetivo imposto, consideram-se não cumpridas as disposições estabelecidas no n.º 5 do art.º 71º do CIVA, tomando-se indevida a respetiva regularização de imposto".*

14. O ponto 4 do Ofício-Circulado nº 33129/1993, considera idóneos os documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço, referidos nas alíneas a), b) e c). No entanto, mercê dos avanços tecnológicos na área das tecnologias de informação, o meio eletrónico - email - pode considerar-se abrangido na expressão "Qualquer um dos meios de comunicação escrita".

15. Por outro lado, cf. refere o ponto 5 do Ofício-Circulado nº 33129/1993, os sujeitos passivos devem estar na posse de *"confirmação escrita efetuada pelos seus clientes de que receberam comunicação evidenciando o montante do IVA retificado, ou de que foram reembolsados do respetivo imposto (...)"*.

16. Assim, desde que sejam observados os requisitos referidos no Ofício-Circulado nº 33129/1993, nomeadamente, no nº 4, alínea a) *«(...) documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço (...) com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA»* e no nº 5, é possível considerar idóneas as «mensagens de correio eletrónico».

17. Note-se que, quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo, devem ser observadas, nomeadamente, as disposições dos artigos 36.º e seguintes.

18. A propósito da matéria em análise, é de salientar o «*Acordo tipo EDI europeu*» aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro, no que respeita ao processamento e aviso de receção das mensagens.

19. Mais se esclarece que, relativamente à faculdade de emissão de faturas por via eletrónica, estabelece o n.º 10 do artº 36º do CIVA, *"As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de quaisquer controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas essas exigências se adotada, nomeadamente, uma assinatura eletrónica avançada ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados"*.

20. Nos termos previstos no artº 3º do Decreto -Lei n.º 196/2007, de 15 de maio (com a redação do D.L. n.º 197/2012, de 24 de agosto), *"Considera-se garantida a autenticidade da origem e a integridade do conteúdo das faturas eletrónicas se adotado, nomeadamente, um dos seguintes procedimentos: a) Aposição de uma assinatura eletrónica avançada nos termos do Decreto -Lei n.º 290 -D/99, de 2 de agosto, alterado pelos Decretos -Leis n.os 62/2003, de 3 de abril, 165/2004, de 6 de julho, 116 -A/2006, de 16 de junho, e 88/2009, de 9 de abril; b) Utilização de um sistema de intercâmbio eletrónico de dados, desde que os respetivos emitentes e destinatários outorguem um acordo que siga as condições jurídicas do 'Acordo tipo EDI europeu', aprovado pela Recomendação n.º 1994/820/CE, da Comissão, de 19 de outubro"*.

21. Nos termos do «*Acordo tipo EDI europeu*», nos anexos I e II, nos dispositivos respeitantes a «*definições*» e «*processamento e aviso de receção das mensagens*», clarifica-se o nível de confirmação das mensagens, previsto no modelo de acordo EDI, verificando-se, nomeadamente, que estão disponíveis diferentes níveis de confirmação.

22. Assim, «*A confirmação pode ser automaticamente transmitida a nível da rede de telecomunicações logo que a mensagem se encontra disponível no sistema informático do recetor, pode ser enviada automaticamente aquando da receção da mensagem EDI no sistema informático do recetor sem qualquer verificação, pode ser enviada após verificação, pode igualmente a certo nível significar aceitação do conteúdo da mensagem ou confirmação de que o recetor dará seguimento ao conteúdo da mensagem*». «*O nível escolhido no acordo-tipo EDI europeu não se limita simplesmente a confirmar a receção. Corresponde ao nível em que se obtém a verificação da semântica e da sintaxe e consiste numa resposta à mensagem EDI enviada declarando que a mensagem foi recebida e que a sintaxe e a semântica estão corretas*».

23. Por outro lado, «*As partes podem exigir outros níveis de confirmação, que nesse caso devem ser determinados por elas, de acordo com as suas necessidades, devendo os pormenores adequados ser incluídos no anexo técnico*».

24. Face ao exposto, quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo, e seja emitido o correspondente documento retificativo, desde que o destinatário desse documento específico, o tenha, previamente, outorgado por acordo,

nos termos dos números anteriores, por forma a que fique assegurado que o adquirente tomou conhecimento da retificação, é admissível, para efeitos de regularização, a aceitação eletrónica por parte do destinatário, constituindo prova nos termos do nº 5 do artº 78º do CIVA.

25. Não se enquadrando na situação prevista no nº 10 do artº 36 e referida nos pontos 18 a 23, é possível considerar idóneas as *«mensagens de correio eletrónico»*, desde que sejam observados os requisitos referidos no Ofício-Circulado nº 33129/1993, nomeadamente, no nº 4, alínea a) *«(...) documentos emitidos pelo cliente e na posse do fornecedor do bem ou prestador do serviço (...) com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA»* e no nº 5, cf. pontos 13, 14 e 15 desta informação.