

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 78º

Assunto: Regularizações – Atividade de aluguer de viaturas - disponibilização ao cliente do depósito cheio de combustível, o mesmo acontecendo na restituição da viatura - "depósito cheio/vazio" – Emissão da nota de devolução relativa a acertos

Processo: nº 8063, por despacho de 20-03-2015, 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 E O PEDIDO

1. A requerente está enquadrada no regime normal com periodicidade mensal desde 2011/01/01, com o CAE - 077110, pelo exercício de «*aluguer de veículos automóveis ligeiros*», operações que conferem direito à dedução.

2. No âmbito da atividade de aluguer de viaturas, uma das modalidades de atuação consiste na disponibilização ao cliente, no ato de levantamento da viatura, do depósito cheio de combustível, designado por "*depósito cheio/vazio*" mediante o respetivo pagamento (pagamento do combustível, IVA incluído). Aquando da entrega (devolução) da viatura por parte do cliente, este tem direito a ser restituído do valor do combustível que fique no depósito (incluindo o IVA), montante que será creditado na conta bancária.

3. No ato de devolução das viaturas, não é confirmado o volume de combustível do depósito da viatura, sendo essa verificação feita posteriormente e sem a presença do cliente, mas com o seu consentimento. Assim, quando a nota de devolução é emitida, a mesma não é assinada pelo cliente.

4. As condições contratuais gerais são assinadas pelo cliente juntamente com a declaração de levantamento da viatura alugada, onde consta «(...) a menção, para efeitos do artigo 78.º n.º 5, do Código do IVA, que o signatário declara que toma conhecimento, e que aceita, em caso de modificação dos valores cobrados no âmbito do contrato, que essa correção seja efetuada através de uma fatura rectificativa, incluindo o respetivo IVA.

5. Os clientes da requerente não beneficiam, em regra, do direito à dedução do IVA suportado, quer no aluguer das viaturas quer na aquisição do combustível, por força do nº1 do artº 21º do CIVA e, cerca de 98% dos seus clientes são consumidores finais e não residentes em Portugal.

6. É entendimento da requerente, que com o procedimento referido, o cliente toma conhecimento da retificação do IVA, e que o mesmo lhe foi restituído, comprovação que pode ser feita pelo extrato bancário, pelo que está reunida a prova a que se refere o nº 5 do artº 78º do CIVA.

**7.** Solicita confirmação do seu entendimento ou, tratando-se de clientes que sejam consumidores finais se está obrigada à prova a que se refere o nº 5 do artº 78º do CIVA.

### **ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA**

**8.** As regularizações previstas no artº 78º 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 e que não estejam contempladas noutros normativos legais.

**9.** Os mecanismos previstos no artº 78º, não são aplicáveis nos casos do exercício do direito à dedução do imposto mencionado em documentos ainda não registados, o qual deve ser efetuado nos termos do artº 22º, desde que dentro do prazo previsto no nº 2 do artº 98º.

**10.** Dada a diversidade de situações suscetíveis de originar regularizações abrangidas pelo referido artº 78º do CIVA, foram emitidas instruções administrativas através do Ofício-Circulado nº 30082, de 2005-11-17, da DSIVA (ter em atenção as alterações posteriores ao artº 71º, atual artº 78º, e demais normativos citados) que esclarecem esta matéria, o qual pode ser consultado no Portal das Finanças.

**11.** As regularizações previstas nos nºs 2 e 4 do artº 78º do CIVA, abrangem situações em que a redução ou anulação da base tributável origina correções no imposto, cuja regularização não é obrigatória.

**12.** Nos termos do n.º 2, do art.º 78º, "*Se, depois de efectuado 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 efectuar 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.*"

**13.** De acordo com o nº 4, do artº 78º do CIVA, "*O adquirente do bem ou o destinatário do serviço que seja sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado 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 rectificação para menos do valor facturado, corrigirá, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada.*"

**14.** Assim, estabelece o nº 5 do artº 78º do CIVA, "*Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só poderá ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respectiva dedução.*"

**15.** Note-se, que a regularização consignada no n.º 2 do art. 78.º do CIVA, constitui uma faculdade para o sujeito passivo. No entanto, sempre que opte

por tal regularização, tem de dar cumprimento ao previsto no nº 5 do artº 78º do CIVA, ou seja, tem de ter "(...) na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação (...)". Sem essa prova, considera-se indevida a respetiva dedução.

**16.** A norma prevista no nº 5 do artº 78º do CIVA, tem por objetivo, nomeadamente, 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.

**17.** 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 do nº 2 e 4 do artº 78º do CIVA, sob pena de não poder ser efetuada.

**18.** Nos termos do nº 13 do artº 78º do CIVA, "Quando o valor tributável for objecto de redução, o montante deste deve ser repartido entre contraprestação e imposto, aquando da emissão do respectivo documento, se se pretender igualmente a rectificação do imposto".

**19.** Através do Ofício-Circulado nº 33129, de 1993-02-04, da DSIVA, esclareceu-se quais os documentos que constituem o meio de prova a que se refere o n.º 5 do art.º 78.º do CIVA, assim: «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 rectificação 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 efectuar». Estes meios de prova são exemplificativos, pelo que podem, ainda, ser realizados através de outros instrumentos.

**20.** Quando a retificação do valor tributável de uma operação ou do respetivo imposto for efetuada para menos, dando, assim, origem a menor entrega de imposto, determina o nº 5 do artº 78º, que o sujeito passivo fique documentado para provar que reembolsou o adquirente dos bens ou o tomador dos serviços, do montante de imposto liquidado em excesso ou que o mesmo tomou conhecimento da retificação, sem o que, a dedução não pode ser considerada. O montante da redução deve ser repartido, cf. nº 13 do artº 78º, em contraprestação e imposto.

**21.** Face ao que antecede, a regularização prevista no n.º 2 do art.º 78º do CIVA, destina-se às operações em que se tenha verificado a sua anulação ou redução, em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, depois de efetuado o registo referido no artigo 45º, e só pode ser efetuada nas condições previstas nos nºs 4 e 5 do artº 78º.

**22.** No procedimento exposto pelo requerente, os clientes assinam previamente as condições contratuais gerais juntamente com a declaração de levantamento da viatura alugada, segundo as quais, no ato de levantamento da viatura e mediante o respetivo pagamento (pagamento do combustível, IVA incluído), a viatura é entregue ao cliente com o depósito cheio de combustível e, aquando da devolução da viatura por parte do cliente (não é

confirmado o volume de combustível do depósito da viatura, sendo essa verificação feita posteriormente e sem a presença do cliente), este tem direito a ser restituído do valor do combustível (incluindo o IVA) que fique no depósito, montante que será creditado na conta bancária.

**23.** Com tal procedimento é possível verificar, através do extrato bancário onde esteja relevado, de forma inequívoca, que o valor proveniente da diferença no pagamento (entre o depósito cheio e aquele que foi deixado pelo cliente) foi reembolsado ao cliente. Todavia, não é de afastar o caso em que possa surgir discordância entre cliente e fornecedor relativamente ao valor reembolsado.

**24.** A este propósito, convém assinalar o que se refere no ponto 5 (o artº 71º citado, é o atual artº 78º) do citado Ofício-Circulado nº 33129/1993, «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, tornando-se indevida a respetiva regularização de imposto". Assim, devem os sujeitos passivos 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 (...)"

**25.** Face ao exposto, na situação apresentada, duas soluções podem ter lugar:

**i)** Quando o cliente for um consumidor final, é possível considerar como prova, para efeitos do nº 5 do artº 78º, o extrato bancário onde esteja relevado, de forma inequívoca, que o valor proveniente da diferença no pagamento (entre o depósito cheio e aquele que foi deixado pelo cliente) foi reembolsado ao cliente, no caso, creditado na conta bancária que foi indicada aquando da assinatura das condições contratuais. Por outro lado, os registos contabilísticos devem possibilitar o conhecimento claro e inequívoco das operações em causa, de modo a permitir o seu controlo.

**ii)** No entanto, quando o cliente for um sujeito passivo do imposto, não é possível ter o mesmo procedimento, uma vez que, devem ser os clientes a confirmar, por escrito, de que tomaram conhecimento da retificação (na qual, deve estar evidenciado o montante do IVA retificado, cf ponto 5 do citado Ofício-Circulado), para, por seu turno, dar cumprimento ao estabelecido no nº 4 do artº 78º do CIVA, ou seja, corrigir, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, a dedução efetuada.