

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 7 do art. 29.º; n.º 3 e 6 do art. 36.º; al. b) do n.º 5 do art. 36.º (cf. al. d) do n.º 6 do art. 16.º); n.º 5 do art. 78.º.
- Assunto: Embalagens – Devoluções – Regularizações – Embalagens retornáveis que não integram o valor tributável da operação sobre o qual incide o imposto.
- Processo: **nº 13858**, por despacho de 2018-07-17, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Através da sua central de compras, a Requerente fornece cimentos junto das empresas suas associadas.

Estes cimentos são fornecidos com paletes retornáveis, incluídas e valorizadas na fatura emitida à empresa adquirente e sobre as quais é liquidado IVA. Tratando-se de elementos retornáveis, aquando da sua devolução pelo adquirente, a Requerente emite documento nos termos do n.º 6 do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Pretende obter esclarecimento quanto aos seguintes aspetos:

- A forma de dar cumprimento ao estipulado no n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, em alternativa à enumeração das faturas regularizadas, de modo a suprir a dificuldades na emissão do documento de regularização;
- A forma de preenchimento do campo "Data de Emissão" do Subquadro 1-A do anexo 40;
- A possibilidade de dar cumprimento ao estipulado no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, através da uma mensagem de correio eletrónico, enviada pelo adquirente dos bens devolvidos, confirmando que tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.

### II - ANÁLISE

**1.** O CIVA determina a emissão de um documento retificativo da fatura sempre que o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão (cf. n.º 7 do artigo 29.º do CIVA).

**2.** Por sua vez, o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, dispõe que nas situações de devolução de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, deve ser emitida uma nota de devolução, o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data em que a mesma ocorreu.

**3.** O n.º 6 do artigo 36.º do CIVA regula especificamente o conteúdo obrigatório destes documentos, dispondo que "[a]s guias ou notas de

*devolução e outros documentos retificativos de fatura devem conter, além da data e numeração sequencial, os elementos a que se refere a alínea a) do número anterior, bem como a referência à fatura que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações".*

**4.** Pelo que, nas situações descritas pelo Requerente, tendo ocorrido a transação das embalagens e a sua inclusão no valor tributável da operação, sobre o qual incide o imposto, e pretendendo a Requerente regularizar a seu favor o IVA liquidado, o procedimento a observar, aquando da devolução das mesmas pelo adquirente, é o que resulta das normas citadas, devendo a nota de devolução incluir a referência à fatura a que respeita.

**5.** O fornecedor dos bens pode proceder à regularização a seu favor do imposto liquidado, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, que dispõe: *"Se, depois de efetuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável (...) pela devolução de mercadorias (...) 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.** A regularização só será, porém, admitida se o fornecedor tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, conforme exige o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

**7.** Isto porque a regularização a favor do sujeito passivo fornecedor determina que o sujeito passivo adquirente, se tiver efetuado já o registo da operação relativamente à qual o fornecedor procedeu à redução do valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, corrija a dedução efetuada, até ao fim do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo.

**8.** O Ofício-Circulado n.º 33129, de 02.04.93, da Direção de Serviços do IVA, veio esclarecer a natureza dos documentos considerados idóneos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para o cumprimento da exigência prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.

**9.** A lista aí referida deve considerar-se exemplificativa, admitindo-se, atualmente, outros procedimentos que demonstrem que o adquirente dos bens ou serviços teve conhecimento da retificação do imposto, designadamente, a comunicação por mensagem de correio eletrónico enviada pelo adquirente dos bens devolvidos, e na posse do fornecedor, confirmando expressamente que aquele tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.

**10.** As regularizações a que se refere o n.º 2 do artigo 78.º devem ser inscritas no campo 40 da declaração periódica de IVA e relevadas também no correspondente anexo de regularizações.

**11.** A este propósito importa destacar que a Portaria n.º 166/2018, de 08 de junho, veio alterar as instruções de preenchimento do anexo de regularizações do campo 40, passando a exigir-se, no Subquadro 1-A do Quadro 1, a indicação da data de emissão (ano/mês) do documento retificativo da fatura nos casos em que o sujeito passivo inscreveu regularizações a seu favor no campo 40 da declaração periódica, por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 78.º do CIVA.

**12.** Deste modo, nas situações em que a regularização a favor do sujeito passivo se deva à devolução de mercadorias anteriormente transacionadas, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIVA, é a data de emissão da nota de devolução e não das faturas, que deve ser indicada na referida coluna 3 "Data de Emissão (ano/mês)".

**13.** Abordadas as questões colocadas pelo Requerente, e tendo-se concluído, em relação à primeira questão, que a devolução de bens anteriormente transacionados entre os mesmos sujeitos passivos origina a obrigação de emissão de uma nota de devolução, e que, havendo redução do valor tributável ou do valor do imposto, a mesma deve conter os elementos indicados no n.º 6 do artigo 36.º, sendo obrigatória a indicação no documento emitido dos elementos da fatura que são objeto de alterações, importa ainda fazer referência ao disposto na alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

**14.** Ao abrigo da referida norma são excluídos do valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a IVA as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º (cf. alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA).

**15.** Significa que as quantias relativas a embalagens retornáveis não integram o valor tributável da operação sobre o qual incide o imposto, desde as mesmas sejam objeto de indicação separada na fatura emitida pelo fornecedor, aí se mencionando expressamente que foi acordada a sua devolução.

### **III - CONCLUSÃO**

**16.** Face às questões colocadas pelo Requerente informa-se que:

- Na situação descrita pelo Requerente, se a devolução dos bens implica a redução do valor tributável ou do imposto, a nota de devolução deve conter os elementos referidos no n.º 6 do artigo 36.º do IVA, fazendo referência à fatura que é alterada.
- Quanto ao preenchimento do campo "Data de Emissão" do subquadro1-A do anexo de regularizações do campo 40, deve ser indicada a data de emissão daquele documento retificativo, conforme instruções de preenchimento do referido anexo, na redação dada pela Portaria n.º 166/2018, de 08 de junho.
- Relativamente ao disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, que determina que a regularização a favor do sujeito passivo só é admitida se este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, admite-se que esta pode consistir na comunicação por mensagem de correio eletrónico enviada pelo adquirente dos bens devolvidos, e na posse do fornecedor, confirmando expressamente que aquele tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto.
- Adicionalmente esclarece-se que a alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA exclui do valor tributável das operações as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da

alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.