

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA. RITI

Artigo: al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA; al. e) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA. N.º 1 do art. 8.º do RITI

Assunto: AICB's – Aquisição de cortiça, a um fornecedor dum determinado espaço comunitário, a qual é objeto de triagem, a efetuar por um prestador de serviços do mesmo espaço, só depois sendo enviada para TN

Processo: n.º **12150**, por despacho de 2017-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

I – PEDIDO

A Requerente solicita, nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a emissão de uma informação vinculativa, com o propósito de se providenciar o enquadramento jurídico-tributário, relativamente aos seguintes factos:

1. A Requerente dedica-se à fabricação de rolhas de cortiça, estando incluído, na sua normal atividade, a aquisição de cortiça a fornecedores nacionais e comunitários.

2. A Requerente pretende vir a adquirir cortiça de um fornecedor comunitário, que, em virtude de se tratar de cortiça do mato, necessita de um processo de escolha prévia, de molde a separar-se a cortiça que se destina a fabricação daquela com outros fins, tais como a trituração e discos (refugo, delgado e aparas).

3. Pelo que, antes de ser transportada para Portugal, a cortiça será objeto de uma triagem, a efetuar por um prestador de serviços comunitário, só depois sendo enviada para Portugal.

4. Quer o fornecedor da cortiça, quer o prestador dos serviços de triagem irão faturar as operações à Requerente (a mercadoria será, primeiro, transportada do fornecedor para o prestador de serviços, sites, igualmente, no mesmo país comunitário, e só depois será, finalmente, expedida para Portugal).

5. Pretende, a Requerente, que lhe sejam facultados esclarecimentos sobre o enquadramento jurídico-tributário a dar estas operações.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Cumpre-nos informar o seguinte

6. Constata-se estarmos em presença de duas operações distintas. Ou seja: **(i)** fornecimento da cortiça, e **(ii)** prestação de serviços de triagem da cortiça.

7. Assim, e no que concerne ao fornecimento da cortiça, há a realçar que:

a. De acordo com o art.º 3.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), considera-se que existe uma aquisição intracomunitária de bens, quando se obtenha o poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel

corpóreo, cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado-Membro;

b. Tais aquisições intracomunitárias de bens serão tributadas em Portugal, quando este seja o respetivo Estado-Membro de destino (vide o n.º 1 do art.º 8.º do RITI);

c. Realce-se que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) entendeu que o conceito de "expedição" deve ser interpretado, no sentido de que a transmissão intracomunitária de um bem só se verifica quando o direito de dispor do bem, como um proprietário, tenha sido transmitido para o adquirente, e o fornecedor prove que o mesmo foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro, e que, na sequência dessa expedição ou transporte, o referido bem saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega - vide o Acórdão do TJUE (Terceira Secção), datado de 27 de setembro de 2007, referente ao Proc. C-409/04 ("Teleos");

d. O que significa que o termo "expedição" pressupõe a deslocação física de um bem de um Estado-Membro para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e uma outra que deva considerar-se localizada no território de um dado Estado-Membro, só assim se garantindo a correta afetação da receita pública ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final. Isto, em consequência do princípio da tributação no destino, o qual visa evitar uma dupla tributação e a preservação da neutralidade, que subjaz a todo o sistema comum do IVA;

e. Devendo, em resultado da assunção destes princípios, isentar-se as transmissões intracomunitárias de bens, tal como se encontra consignado no n.º 1 do art.º 138.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA);

f. Por sua vez, no Acórdão do TJUE (Terceira Secção), datado de 27 de setembro de 2007, referente ao Proc. C-146/05 ("Collée"), o Tribunal considerou que a administração tributária de um dado Estado-Membro não pode opor-se à isenção do imposto, no que concerne a uma transmissão intracomunitária, apenas com o fundamento de que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente, exceto se: (i) o sujeito passivo tiver dissimulado a existência de uma entrega intracomunitária; ou (ii) se existir um risco de perda de receitas fiscais e este não tiver sido completamente eliminado pelo sujeito passivo;

g. Fundamentando-se, o Tribunal, para a prolação desta conclusão, no seguinte argumentário: (i) a denegação da isenção nas transmissões intracomunitárias não pode sustentar-se, estritamente, no cumprimento de obrigações meramente formais, não cuidando de se tomar em consideração as exigências de fundo da operação, já que isso vai mais além daquilo que é necessário para se garantir a cobrança exata do imposto (vide o n.º 29 deste aresto); (ii) as operações devem ser tributadas de acordo com as suas características objetivas, pelo que, no caso das transmissões intracomunitárias, as mesmas estarão isentas de imposto se cumprirem com os pressupostos referidos no art.º 28. C, A, alínea a) primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que, hoje em dia, corresponde ao n.º 1 do art.º 138.º da Diretiva IVA (vide o número 30 do Acórdão); (iii) o princípio da neutralidade exige que a isenção seja concedida se as exigências de fundo forem respeitadas, mesmo que os sujeitos passivos tenham incumprido com

algumas exigências formais, exceto se a violação destas exigências formais impedir a produção de prova do cumprimento das exigências de fundo (vide o número 31 do aresto);

h. Pelo que, face ao caso em apreço, temos que considerar que, apesar da mercadoria não ser imediatamente expedida, do espaço onde está o fornecedor, para o território nacional (já que será objeto de uma prestação de serviços de triagem, naquele Estado-Membro), deve, não obstante, tal operação, ser considerada como uma aquisição intracomunitária de bens, localizada em Portugal, e aqui sujeita a tributação, contanto que: (i) haja uma efetiva transmissão dos bens e estes venham a ser expedidos para território nacional (cumprindo-se, assim, a principal exigência de fundo); (ii) exista prova dessa expedição, nomeadamente através da apresentação de uma declaração de expedição (CMR) ou de qualquer um dos outros documentos previstos no Ofício-Circulado n.º 30009, de 1993.12.10, da Direção dos Serviços do IVA (DSIVA); (iii) o imposto seja liquidado em Portugal, nos termos do n.º 1 do art.º 27.º do RITI, e assim se garanta que não haja qualquer perda de receita fiscal.

8. Finalmente, e no que diz respeito à prestação de serviços de triagem, cumpre realçar que esta é uma operação localizada em território nacional, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, devendo o imposto ser liquidado pela Requerente, de acordo com a alínea e) do n.º 1 do art.º 2.º deste mesmo diploma legal.

III – CONCLUSÕES

9. O fornecimento de cortiça, efetivado por um sujeito passivo comunitário, à Requerente, cuja expedição, para território nacional, não seja imediatamente efetuada, não deixa de ser uma aquisição intracomunitária de bens, sujeita a imposto, em território nacional, nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do RITI, desde que se mostrem cumpridos os pressupostos de fundo da operação, e contanto que: **(i)** não se dissimule a existência de uma entrega intracomunitária; **(ii)** se garanta a inexistência do risco de perda de receitas fiscais; **(iii)** exista um comprovativo da saída física dos bens do território do país comunitário.

10. A prestação de serviços de triagem é uma operação localizada em território nacional, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, devendo o imposto ser liquidado pela Requerente, de acordo com a alínea e) do n.º 1 do art.º 2.º deste mesmo diploma legal.