

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1.º; 3.º.

Assunto: Enquadramento - Transmissões de bens entregues no território nacional, expedidos ou transportados pelo adquirente, que é um sujeito passivo com sede ou estabelecimento estável em Espanha.

Processo: **n.º 11469**, por despacho de 24-05-2017, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

A Requerente solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o regime do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a aplicar às transmissões de bens entregues no território nacional, expedidos ou transportados pelo adquirente, que é um sujeito passivo com sede ou estabelecimento estável em Espanha.

A Requerente, no exercício da sua atividade principal, "FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS DE MADEIRA", CAE 16240, com enquadramento no regime normal do IVA, periodicidade mensal, vende paletes a uma empresa espanhola, que possui um registo IVA no território nacional. Segundo a Requerente, os bens são colocados à disposição do cliente no território nacional e faturados ao número IVA espanhol, através da qual é liquidado o IVA à taxa normal.

Contudo, dado o seu cliente solicitar a não liquidação do IVA com o fundamento de que os bens se destinam a Espanha, a Requerente requer informação sobre o enquadramento tributário IVA que deve ser dado à transmissão uma vez que:

- os bens são colocados à disposição do adquirente no território nacional;
- não tem prova do destino final dos bens - saída dos bens do território nacional para Espanha, pelo facto do transporte ou expedição ficam a cargo do adquirente;
- o adquirente tem um registo de identificação IVA em Portugal.

A Requerente pretende, por isso, saber se a operação tem enquadramento no artigo 14.º do Código do IVA (CIVA) ou no artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e, no caso, da operação se considerar uma transação intracomunitária, quais os meios de prova que o adquirente deve entregar ao transmitente/Requerente para que o IVA não seja liquidado no território nacional.

Sobre o assunto, cumpre informar o seguinte:

**1.** Considerando que o adquirente requer a isenção do IVA com o fundamento de que os bens têm como destino final outro Estado-Membro, no caso, Espanha, refere-se a alínea a) do artigo 14.º do RITI por prever a isenção do IVA para:

*"As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa*

*singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-Membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;*

**2.** De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 7.º do RITI, considera-se transmissão de bens efetuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa.

**3.** Dos preceitos acima transcritos, resulta que as operações realizadas nos termos do RITI abrangem as trocas comerciais efetuadas entre sujeitos passivos registados para efeitos do IVA em diferentes Estados Membro, abrangidos pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, inscritos no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

**4.** Para que uma transmissão de bens efetuada por um sujeito passivo registado em território nacional possa ser isenta do IVA ao artigo 14.º do RITI devem verificar-se as seguintes condições:

- os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado Membro da União, a que corresponde uma entrega intracomunitária de bens isenta no Estado-Membro de origem; e
- o adquirente se encontre registado para efeitos do IVA em outro Estado-Membro tenha indicado o respetivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, a que corresponde a uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de destino.

**5.** Quer dizer que a entrega intracomunitária assenta na expedição ou transporte dos bens do Estado Membro do fornecedor para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos mesmos bens.

**6.** Coloca-se, contudo, em questão o cumprimento de tal condição nos casos da entrega dos bens ocorrer no território nacional, em que o adquirente assume a responsabilidade em expedir ou transportar os bens para outro Estado-Membro.

**7.** Desde logo, cabe salientar que um dos pressupostos essenciais de aplicação da isenção do IVA prevista para as transmissões intracomunitárias de bens só se verifica quando, para além das condições que definem a qualidade de vendedor e de adquirente, ocorrer a saída física dos bens do território nacional com destino ao adquirente. Condição, esta, determinante para a qualificação da operação como transação intracomunitária.

**8.** A propósito do termo "expedido" constante dos artigos 20.º, 138.º e 139.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem-se pronunciado no sentido de que deve "(...) ser interpretado no sentido de que a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado Membro e que, na sequência

*dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega."*

**9.** Segundo o TJUE, é condição essencial a transferência de bens para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem. Condição, essa, que *"estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior do país, salvaguardando-se, assim, o princípio da tributação no destino, Estado-Membro onde ocorre o consumo final, aplicável ao comércio intracomunitário"*.

**10.** É ainda explicitado na jurisprudência existente que *"(...) uma entrega intracomunitária de um bem e a aquisição intracomunitária deste constituem, na realidade, uma só e mesma operação económica, embora esta última crie diferentes direitos e obrigações tanto para as partes na transação como para as autoridades fiscais dos Estados-Membros em causa."*

**11.** No que respeita à condição relativa à prova, refere-se o acórdão Euro Tyre Holding BV, processo C 430/09, de 16 de dezembro de 2010, segundo o qual *"a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstre que esse bem foi expedido ou transferido para outro Estado-Membro e quando, na sequência dessa expedição ou desse transporte o referido bem tenha saído fisicamente do território do Estado-Membro de entrega"*

**12.** Ainda conforme jurisprudência do Tribunal de Justiça *"no caso do adquirente obter o poder de dispor do bem como proprietário no Estado-Membro de entrega e se encarregar de o transportar para o Estado Membro de destino, como acontece nas entregas que têm como condição o levantamento das mercadorias no armazém do fornecedor, devem ser tidas em conta, na medida do possível, as intenções do comprador no momento da aquisição, desde que estas se baseiem em elementos objetivos."*

**13.** Dada a inexistência de uma norma semelhante à estatuída no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA (que impõe a obrigatoriedade de comprovar determinadas isenções referidas no artigo 14.º do CIVA) está implícito no artigo 14.º do RITI que a transmissão só estará isenta se os bens saírem fisicamente do território nacional com destino a outro Estado-Membro.

**14.** O sujeito passivo vendedor deve, assim, ser capaz de comprovar todos os elementos exigidos no artigo 14.º do RITI, designadamente o transporte de bens para outro Estado-Membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita a imposto.

**15.** Para justificar a não liquidação do IVA, por aplicação do regime previsto na alínea a) do artigo 14.º do RITI, é, pois, admissível que a prova da transferência dos bens do território nacional para outro Estado Membro possa efetuar-se com recurso aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, podem ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybil I"-AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);
- os contratos de transporte celebrados;

- as faturas das empresas transportadoras;
- as guias de remessa;
- a declaração, no Estado-Membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efetuado a correspondente aquisição intracomunitária,

**16.** Sobre esse assunto, refere-se o Ofício-Circulado n.º 30009, de 10 de fevereiro de 1999, elaborado na Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, divulgado no Portal das Finanças.

**17.** Realça-se, no entanto, que nada obsta a que sejam utilizados outros meios alternativos de prova que não os elencados no referido Ofício Circulado, desde que os mesmos possam ser considerados idóneos e comprovem a transmissão intracomunitária, nomeadamente o facto de o fornecedor ter agido de boa-fé, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude, constituem elementos importantes para determinar a possibilidade de obrigar este fornecedor a pagar o IVA a *posteriori*.

**18.** Reportando-se à questão central do pedido, caso em que o adquirente obtêm o poder de dispor dos bens como proprietário no Estado-Membro de entrega e se encarrega de os transportar para o Estado-Membro de destino, como acontece nas entregas que têm como condição o levantamento das mercadorias no armazém do fornecedor (cláusula «ex-works» ou EXW), devem ser tidas em conta, na medida do possível, as intenções do comprador no momento da aquisição, desde que estas se baseiem em elementos objetivos, como a existência de uma deslocação física dos bens em causa entre Estados-Membros.

**19.** Importa notar que a condição relativa à prova, na medida em que constitui uma das condições da isenção, o que o fornecedor pode apresentar à administração depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito.

**20.** Face ao exposto, conclui-se que no caso em que os bens, objeto de transmissão, não sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro pelo fornecedor mas pelo adquirente ou por um terceiro por conta deste, por ter adquirido o direito de dispor dos bens como proprietário no Estado-Membro de início da expedição, o fornecedor deve assegurar-se que os elementos que detém, recebidos do adquirente, são suficientes para provar a sua intervenção numa transmissão intracomunitária.

**21.** O fornecedor deve, assim, agir de boa fé e tomar todas as medidas razoáveis ao seu alcance para provar o direito à isenção de uma entrega intracomunitária de bens, por forma a assegurar-se de que a operação que efetua não o conduz a participar numa fraude fiscal.