

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA. RITI
- Artigo: nº 1 do artº 8º do RITI
- Assunto: Transacções Intracomunitárias - "cláusula de segurança". Localização de operações intracomunitárias
- Processo: nº 1200, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2010-11-12.
- 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.

1. A requerente, sujeito passivo do IVA, exerce a actividade de "Comércio por Grosso de Bens de Consumo" e encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal.
2. No âmbito da sua actividade efectua a aquisição de embalagens para acondicionamento dos seus produtos a uma empresa espanhola, que procede à facturação das mesmas, sendo que o destinatário temporário dessas embalagens se situa na Alemanha.
3. A firma alemã procede ao acondicionamento do produto (bolachas para gelados e pastelaria) nas referidas embalagens procedendo, posteriormente, ao envio desses produtos já embalados para a requerente (Portugal).
4. A empresa alemã emite a factura correspondente, incluindo no preço facturado, o valor do produto mais o serviço associado ao embalamento.
5. Relativamente às operações descritas, dado o conceito de aquisição intracomunitária constante do artº 3º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) e, por outro, a excepção prevista para a transferência de bens, na alínea e) do nº 2 do artº 7º do RITI, no que respeita às operações assimiladas a transmissões de bens a título oneroso, a requerente vem solicitar a respectiva qualificação jurídico-tributária em sede de IVA, para o que coloca as seguintes questões:
  - i) Se a operação de transmissão das embalagens por parte da empresa espanhola para a requerente se consubstancia numa transmissão intracomunitária.
  - ii) Se a transferência das embalagens da empresa espanhola para a empresa alemã, não configura uma transmissão intracomunitária por se enquadrar na excepção prevista para trabalho a feitura, dado que as embalagens são enviadas para a Alemanha para serem incorporadas no produto e que, posteriormente, são enviadas para o território nacional.
6. Atento o princípio, que qualquer transferência de bens de um Estado membro para outro, constitui um transacção intracomunitária sujeita a IVA, relativamente às questões suscitadas relacionadas com o comércio com os outros Estados membros, há que referir os seguintes conceitos no âmbito do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias:

## CONCEITO DE AQUISIÇÃO INTRACOMUNITÁRIA

7. De acordo com a alínea a) do artº 1º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), estão sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, desde que o vendedor:

- seja um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado membro da U.E;
- não esteja abrangido por um regime particular de isenção das pequenas empresas no seu Estado membro; - não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado membro; montagem dos bens expedidos;
- os bens transmitidos não devem estar sujeitos ao regime das vendas à distância.

8. De acordo com o artº 3º do RITI, *"Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do 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"*. Nestes termos uma aquisição intracomunitária de bens implica sempre a deslocação física de bens de um Estado membro da União Europeia para o território nacional.

9. O termo "expedição" contido neste preceito legal, pressupõe a deslocação física de um bem de um Estado membro para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior do país, pois, só assim é possível a aplicação do princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado membro onde ocorre o consumo final, ou seja, o princípio da tributação no destino aplicável ao comércio intracomunitário. No entanto, juridicamente, o sujeito passivo que efectua a aquisição pode não ter a propriedade do bem, mas para efeitos de IVA estar a realizar um aquisição intracomunitária de bens, tributável.

## LOCALIZAÇÃO DAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

10. Por outro lado, conforme a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias de bens prevista no nº 1 do artº 8º do RITI, as aquisições intracomunitárias de bens são tributáveis no território nacional quando o respectivo lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe no território nacional. Esta regra básica de localização das aquisições intracomunitárias pretende assegurar que tais operações sejam tributadas no Estado membro de destino dos bens.

11. Todavia, como o local de destino final dos bens não coincide muitas vezes com o local onde o adquirente se encontra registado para efeitos de IVA, determina o artº 41º da Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro de 2006 (a que correspondia o nº 2 do artº 28º B da 6ª Directiva) que o lugar de tributação se situa no território do Estado membro que emitiu o número de identificação fiscal para efeitos de IVA, ao abrigo do qual foi efectuada a aquisição.

12. Nestes termos, a norma constante do artº 8º, nº 2 do RITI, determina

que o lugar da tributação se situa no território do Estado membro que emitiu o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do qual os bens foram adquiridos, independentemente de serem igualmente tributados no Estado membro de chegada, consagrando, assim, uma "cláusula de segurança". O efeito desta cláusula apenas é ultrapassado caso o sujeito passivo prove que os bens foram efectivamente tributados no Estado membro de chegada.

**13.** Efectivamente, o nº 3 do artº 8º do RITI permite considerar que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita a imposto no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos mesmos, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- O sujeito passivo tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse outro Estado membro;
- A operação de transmissão seja incluída na respectiva declaração recapitulativa, a que se refere o nº 1 do artº 30º;
- O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado membro seja um sujeito passivo que se encontre aí registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado;
- O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado membro seja designado expressamente na factura emitida pelo sujeito passivo, como devedor de imposto pela transmissão dos bens.

**14.** Logicamente, não sendo cumpridos aqueles pressupostos, aplicar-se-á a "cláusula de segurança", o que implica que, de acordo com a respectiva legislação (nº 2 do artº 8º do RITI), se considera que o lugar de tributação se situa no Estado membro que emitiu o número de identificação para efeitos de IVA ao abrigo do qual os bens foram adquiridos.

**15.** Este mecanismo de segurança aplica-se às designadas "Operações Triangulares", isto é, às operações em que o circuito documental (factura) não acompanha directamente a movimentação física dos bens transaccionados.

#### **TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS / OPERAÇÕES ASSIMILADAS**

**16.** De acordo com o artº 7º do RITI, conforme o preceituado no nº 1 "*Consideram-se transmissões de bens efectuadas a título oneroso, para além das previstas no artigo 3º 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*".

**17.** Ou seja, em regra todas as transferências de bens são assimiladas a transmissões de bens efectuadas a título oneroso. No entanto, dado o amplo leque de situações abrangidas pelas assimilações houve necessidade de excluir determinadas operações que, por se tratar de uma simples movimentação física de bens, não são consideradas transmissões e, como tal, não estão sujeitas a imposto.

**18.** Assim, não são consideradas transmissões de bens nos termos do número anterior, entre outras, as operações previstas na alínea e) do nº 2, ou seja, a "*Transferência de bens para serem objecto de peritagens ou quaisquer trabalhos que consistam em prestações de serviços a efectuar ao*

*sujeito passivo, materialmente executados no estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo".*

**19.** Equivale a dizer que o referido preceito acrescenta ao elenco de operações não consideradas transmissões intracomunitárias, a mera transferência de bens entre dois Estados membros, efectuada por um sujeito passivo, para as necessidades da empresa, sem que se verifique a transferência do direito de propriedade dos bens.

**20.** Neste normativo, o que está efectivamente em causa são as operações relacionadas com a expedição ou transporte de bens, por um sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional com destino a outro Estado membro, para a realização, sobre aqueles bens, de peritagens ou quaisquer trabalhos.

**21.** Assim, na situação em apreço, a transferência dos bens (embalagens), de Espanha para a Alemanha e que serão utilizados por uma empresa alemã, para prestar serviço à requerente (acondicionar produtos) e ainda que se verifique a sua reexpedição para o território nacional, consubstancia uma "operação" realizada fora do território nacional pelo que o seu enquadramento deverá ser considerado face à legislação reflexa nos referidos Estados membros (artigo 17º da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro).

#### **ANÁLISE / ENQUADRAMENTO DAS QUESTÕES SUSCITADAS**

**22.** Decorre do citado na presente informação e infere-se do referido no texto apresentado pela requerente, que estão em causa bens comunitários totalmente movimentados no interior da União Europeia, sendo as transacções efectuadas entre sujeitos passivos também comunitários (devidamente identificados para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado nos respectivos Estados membros) pelo que as respectivas operações são regidas pelas regras relativas às transacções intracomunitárias de bens.

**23.** Em síntese, na legislação nacional (bem como nas legislações dos restantes Estados membros por força da transposição das normas da Directiva) são os seguintes os pressupostos base para se efectuar uma aquisição intracomunitária de bens: Aquisição de bens móveis corpóreos (título oneroso); transferência do direito de propriedade; expedição ou transporte a partir de outro Estado membro com destino ao território nacional; vendedor e comprador registados em IVA nos respectivos Estados membros (regime normal). Por outro lado, são obrigações do adquirente: - Fornecimento prévio do seu Número de Identificação Fiscal (NIF) ao vendedor; obtenção da factura respectiva; apuramento do imposto devido / utilização do direito à dedução.

**24.** Segundo o regime geral das transacções intracomunitárias de bens, deve entender-se como transmissão intracomunitária, isenta do pagamento de imposto, a entrega de bens que conduz directamente a um aquisição intracomunitária (no país de destino).

**25.** De acordo com o artº 3º do RITI, o conceito de aquisição

intracomunitária de bens contempla dois aspectos aos quais se deve atender:

- À expressão "transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário", que constitui também o elemento central da definição de entrega, constante do artº 14º, nº 1 da Directiva 2006/112/CE de 28 de Novembro de 2006 (a correspondia o artº 5º, nº 1 da Sexta Directiva). A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou já, no acórdão *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, que este conceito não se refere à transferência da propriedade na acepção do direito interno. Pelo contrário, basta que o adquirente possa dispor de um bem, de facto, como se fosse o seu proprietário. Estas considerações aplicam-se, *mutatis mutandis*, à definição de aquisição intracomunitária.
- Por outro lado, o elemento essencial da aquisição intracomunitária consiste, a par da obtenção das faculdades de um proprietário, na deslocação física do bem para outro Estado membro. Por conseguinte, importa atribuir especial importância ao transporte ou à ordem de transporte. Assim, quem solicita o transporte de uma mercadoria decide, em princípio, quando e onde esta se deve encontrar, ou seja, a determinação da localização da mercadoria é expressão das faculdades do proprietário, que são constitutivas de uma aquisição intracomunitária.

## CONCLUSÕES

Tendo em conta as considerações precedentes e atentas as circunstâncias do caso concreto apresentado, verifica-se que:

**26.** Não obstante, nas operações descritas estarem envolvidos três Estados membros (Espanha, Portugal e Alemanha) e não existir coincidência entre o circuito documental (facturação de Espanha a Portugal) e a movimentação física dos bens transaccionados (local de chegada Alemanha), não estão aqui em causa, as denominadas "operações triangulares", designação apenas aplicável às operações consagradas no nº 3 do 8º do RITI.

**27.** No entanto, na forma de determinação do sujeito passivo que efectuou a aquisição intracomunitária, reveste importância decisiva, na falta de outras indicações, saber quem transportou o bem ou por ordem de quem ele é transportado, permitindo, assim, certificar a proveniência e o destino dos bens e dar-lhe o adequado tratamento fiscal.

**28.** Desse facto dependerá, pois, a correcta isenção da operação a título de transmissão intracomunitária de bens, no Estado membro onde ocorre o início da expedição ou transporte e a devida tributação da mesma, a título de aquisição intracomunitária de bens, no Estado membro onde termina a expedição ou transporte.

**29.** Deste modo, apesar dos bens em causa não darem, desde logo, entrada no território nacional (permanecendo temporariamente na Alemanha) o que leva a que não seja cumprida a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias (nº 1 do artº 8º do RITI), para todos os efeitos, o sujeito passivo espanhol pratica uma transmissão intracomunitária de bens que não será tributada, desde que o sujeito passivo português forneça o seu número de identificação fiscal pelo que, a requerente, cumpridos esses requisitos e como destinatária final das embalagens, efectua, efectivamente, uma aquisição intracomunitária de bens, na acepção do artº 3º do RITI, sujeita a

IVA em Portugal.

**30.** Uma vez que a aquisição intracomunitária se relaciona com a posterior realização de operações tributáveis no território nacional, no âmbito da actividade que exerce, o imposto liquidado nos termos referidos anteriormente pode ser deduzido de harmonia com o n.º 1 do artigo 19.º do RITI.

**31.** Face ao que antecede, conclui-se que:

a) Transmissão de bens (embalagens) por parte de uma empresa espanhola à requerente. A operação de transmissão intracomunitária de bens localizada em Espanha, seguida da entrega dos mesmos na Alemanha (para acondicionamento do produto) por ordem da requerente, mas cujo destino final é Portugal (Estado membro do consumo final do bem), configura uma aquisição intracomunitária no território nacional (art.º 3.º do RITI) e aqui tributada nos termos do art.º 23.º do RITI.

b) Entrega/Transferência dos bens (embalagens) da empresa espanhola para a empresa alemã. A entrega/transferência desses bens, de Espanha para a Alemanha, por decisão do proprietário dos mesmos (a requerente), não se caracteriza como uma transacção intracomunitária, nem tem enquadramento no normativo previsto na alínea e) do n.º 2 do art.º 7.º do RITI, dado que a empresa alemã é apenas, temporariamente, depositária desses bens. Assim, tal transferência deve ser qualificada como simples movimentação física de bens entre Estados membros, sem prejuízo de, face às competências territoriais, questionar as Administrações Fiscais onde as operações se desenrolam sobre a legislação aplicável.