

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: RITI - CIVA
- Artigo: 14.º.
- Assunto: Transmissões intracomunitárias de bens – Serviço acessório de avaliação da qualidade realizado por terceiro mas por conta e risco do transmitente.
- Processo: nº 1589, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-02-08.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, pela actividade de Cultura de Produtos Hortícolas, Raízes e Tubérculos - CAE 01130, vem expor e requerer o seguinte:

1.1 - Celebrou um contrato de fornecimento de produtos hortícolas com a empresa **XXX-BV**, sujeito passivo de IVA, residente na Holanda, nos termos do qual se obriga a vender-lhe a sua produção agrícola, nas quantidades e qualidades definidas;

1.2 - O transporte intracomunitário dos referidos produtos agrícolas, conforme acordado, será efectuado pelo sujeito passivo comprador ou por um terceiro por conta deste;

1.3 - De conformidade com o contrato, as mercadorias deverão ser entregues, por conta e risco da Requerente a **JEX, Lda**, para que aí seja avaliada a sua qualidade, caso o interesse de compra se confirme a operação de transporte intracomunitário desses produtos será iniciado, destas instalações, para a Holanda;

1.4 - O sujeito passivo holandês acordou adicionalmente com a empresa **JEX, Lda**, a prestação de um conjunto de operações acessórias de manuseamento, escolha, embalagem, pesagem, rotulagem e acondicionamento de transporte desses produtos para o mercado comunitário, nos termos contratualmente definidos;

1.5 - O pagamento dos seus fornecimentos por parte do sujeito passivo holandês é efectuado com base nos produtos efectivamente transportados, depois das operações mencionadas nos pontos anteriores;

1.6 - A venda dos produtos agrícolas é realizada entre a Requerente, agindo na qualidade de sujeito passivo de IVA, como vendedor e, o sujeito passivo registado em IVA na Holanda, sendo o transporte desses bens realizado pelo adquirente ou por um terceiro por conta deste, conforme resulta do contrato celebrado e dos documentos de transporte (CMR) emitidos por cada expedição, em anexo;

1.7 - A circunstância do transporte se efectuar a partir de um ponto no território nacional diferente do local da sua sede como vendedor, já que o adquirente não possui estabelecimento estável em Portugal, não altera a sua qualificação como transmissão intracomunitária, sujeita às regras do RITI e não do CIVA;

1.8 - Por outro lado, à luz do disposto no artigo 14.º do RITI tal qualificação em nada é alterada pelo facto do adquirente, a empresa **XXX-BV**, encarregar um outro sujeito passivo nacional para lhe realizar prestações de serviços de calibragem, embalagem, rotulagem e acondicionamento da mercadoria vendida;

2 - Face ao exposto, solicita a confirmação do seguinte entendimento: sendo a operação de venda realizada nos termos descritos uma transmissão intracomunitária, entende que não deve proceder à liquidação de IVA nas vendas que faz ao sujeito passivo holandês, sem prejuízo do direito à dedução do IVA suportado a montante, em virtude de se tratar de uma isenção completa.

ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

3 - No âmbito do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) o conceito de transmissão onerosa de bens e operações assimiladas está definido no artigo 7.º, excluindo deste enquadramento o conjunto de operações elencadas no seu n.º 2. Assim, de acordo com o previsto no n.º 1 deste preceito legal considera-se transmissão de bens efectuada 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.

4 - Da conjugação dos princípios da tributação no destino com o da neutralidade do imposto surgem as regras de isenção nas transmissões intracomunitárias, estabelecidas no artigo 14.º do RITI. A alínea a) deste artigo define que estão isentas do imposto as transmissões de bens, efectuadas 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 seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

5 - Decorre do citado que, as transmissões intracomunitárias beneficiam de isenção se:

I - os bens forem expedidos ou transportados do território nacional para o Estado membro de destino e

II - no Estado membro de destino o adquirente:

i) for sujeito passivo do imposto, não relevando para o efeito a sua natureza (pessoa singular ou colectiva);

ii) ter utilizado o número de identificação para efectuar a aquisição e,

iii) encontrar-se abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

6 - Logo, a isenção dum transmissão intracomunitária de bens só se verifica se, para além das condições impostas relativamente ao adquirente, ocorrer a saída física dos bens do território nacional, tal como advém da expressão utilizada "*expedido ou transportado pelo vendedor a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente*", condição, aliás, determinante na qualificação da natureza intracomunitária de uma transmissão.

7 - Ora, o termo "expedido" contido no artigo 14.º do RITI não foi definido na Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro¹, nem está definido na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006². Porém, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (a seguir TJCE), entendeu que este conceito deve ser interpretado no sentido de que a transmissão intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção 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 transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado de entrega, conforme acórdão de 27 de Setembro de 2007, no processo Teleos e outros, C-409/04.

8 - Por conseguinte, aquele termo 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.

9 - A isenção das transmissões intracomunitárias de bens no Estado membro do fornecedor, as quais correspondem a aquisições intracomunitárias no Estado membro do adquirente, tem por objectivo evitar a dupla tributação e, por consequência, o incumprimento do princípio da neutralidade fiscal, que subjaz ao sistema comum do IVA.

10 - Por razões inerentes à aplicação destes objectivos e, por conseguinte, à manutenção da receita no país de destino, os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar provas do pressuposto da isenção - saída dos bens do território nacional, as quais na ausência de norma legislativa no âmbito do RITI, foram estabelecidas administrativamente pelo Ofício-Circulado n.º 30009, de 10/12/1999³, não constando, também, deste documento referência a qualquer prazo a que os sujeitos passivos estejam vinculados para efeitos de comprovação daquele pressuposto.

11 - Nas transmissões intracomunitárias o facto gerador do imposto reporta-se, nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do RITI, em conformidade com o disposto no artigo 7.º do CIVA, ao momento em que os bens são colocados à

¹ Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva), implementando o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias RITI.

² Directiva que reformulou a Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (Sexta Directiva) relativa à harmonização dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme

³ IVA - Comprovação das transmissões intracomunitárias de bens

disposição do adquirente, o qual releva na determinação do prazo para a emissão da factura pelo vendedor.

12 - Sendo a factura, o suporte documental das operações é, por inerência do funcionamento do IVA, elemento de controlo no apuramento do imposto nas operações internas e assimiladas e das condições que sobrelevam na qualificação da natureza intracomunitária das transacções, designadamente, no âmbito das isenções.

13 - A obrigação de facturação nas transmissões de bens isentas ao abrigo do artigo 14.º do RITI, encontra-se elencada nos números 2 a 5 do artigo 27.º do mesmo regime, a saber:

i) as facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidas o mais tardar até ao 15º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente (nº 2);

ii) as facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidas pelo valor total das transmissões de bens (nº 3);

iii) os pagamentos efectuados ao sujeito passivo anteriormente à data das transmissões dos bens, não obrigam à emissão de factura (nº 4) e,

iv) as facturas ou documentos equivalentes devem conter, para além das formalidades definidas no nº 5 do artigo 36º do CIVA, os números de identificação para efeitos de IVA do vendedor e do adquirente, precedidos do prefixo do Estado membro que os atribuiu, bem como o local de destino dos bens (nº 5).

14 - Por sua vez, as obrigações de registo contabilístico estão previstas no artigo 31º do RITI, em complemento das disposições constantes no artigo 44.º do CIVA, no que se refere às transacções intracomunitárias de bens.

15 - O "prazo" referenciado nos normativos legais no âmbito das transmissões intracomunitárias de bens está expressamente associado à emissão da factura, conforme previsto no, já referido, n.º 2 do artigo 27.º, não tendo o legislador estabelecido qualquer imposição temporal no que respeita à prova do pressuposto da isenção - saída dos bens do estado membro de origem.

16 - O TJCE no acórdão, de 27 de Setembro de 2007, no processo Albert Collée, C-146/05, com a epígrafe Entrega intracomunitária - Recusa de isenção - Prova da entrega produzida com atraso, entende que o artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro § da Sexta Directiva² deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária, que teve efectivamente lugar, apenas com o fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente. Por outro lado, salienta ainda que, ao examinar o direito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado correspondente a tal entrega, o órgão jurisdicional de reenvio só deverá ter em conta o facto de o sujeito passivo, num primeiro

² Directiva que reformulou a Directiva 77/388/CE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (Sexta Directiva) relativa à harmonização dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme

⁴ Contrato de Compra Venda e Prestação de Serviços de Produtos Hortícolas Contrato celebrado entre a: i) XXX-BV, sociedade de direito holandês que possui sede na Holanda; ii) Requerente empresário agrícola, produtor de produtos hortícolas e frutícolas e, iii) JEX, Lda - sociedade de direito português que se dedica à prestação de serviços de escolha, certificação, embalagem, calibragem e rotulagem desses bens.

momento e com pleno conhecimento de causa, ter dissimulado a existência de uma entrega intracomunitária, se existir um risco de perda de receitas fiscais e se este não foi completamente eliminado pelo sujeito passivo.

17 - Os argumentos esgrimidos pelo TJCE, em defesa desta decisão são, designadamente, os seguintes:

i) [...] uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exacta do imposto (nº 29);

ii) [...] as operações devem ser tributadas com base nas suas características objectivas se uma entrega cumprir os requisitos previstos no artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro §, da Sexta Directiva, não é devido IVA sobre essa entrega (nº 30);

iii) [...] o princípio da neutralidade fiscal exige, [...] que a isenção de IVA seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado algumas exigências formais. Só assim não seria se a violação destas exigências formais tivesse por efeito impedir a produção da prova do cumprimento das exigências de fundo (nº 31);

18 - Neste sentido, o TJCE declara que uma entrega intracomunitária beneficia de isenção se a operação se efectivar - exigência de fundo. Já quanto à prova da entrega - exigência formal - condição necessária para garantir a isenção do imposto, entende que o atraso na sua apresentação não releva em termos de recusa de isenção, a não ser que o incumprimento gere risco de perda de receitas fiscais para o Estado membro de destino e o emitente da factura não o eliminar em tempo útil.

19 - Assim, na apreciação da causa submetida o TJCE alicerçou os seus argumentos nas normas aplicáveis ao comércio intracomunitário as quais assentam no princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado membro onde ocorre o consumo final, não chamando à sua resolução as normas aplicáveis às operações internas do Estado membro de reenvio.

20 - Reportando-nos ao caso sob análise, no cerne da questão estão: transmissões/entregas intracomunitárias de produtos agrícolas, que são deslocados, em território nacional, em nome e por conta da Requerente, para a empresa prestadora dos serviços, no âmbito do controlo de qualidade e operações acessórias ao transporte, nomeadamente, escolha, embalagem, rotulagem, ficando a encomenda "pronta" para ser expedida para o comprador holandês só após a sua aceitação e conclusão destes serviços.

21 - A avaliação de qualidade é uma fase, a última, do circuito comercial da encomenda, que não configura, de forma alguma, uma transmissão interna de bens, uma vez que estes são propriedade da Requerente até ao momento da carga, nem retira a qualificação de operação intracomunitária às encomendas da **XXX-BV**, cliente holandês, pois, de acordo com a informação disponível no processo, os produtos com interesse de compra, por parte deste, são expedidos a partir das instalações da empresa prestadora de serviços, sendo, para o efeito, emitido um CMR (declaração de expedição internacional). O transporte das mercadorias vendidas pela Requerente corre por conta e risco do cliente holandês, nos termos da cláusula 2.^a do Contrato

de Compra Venda e Prestação de Serviços de Produtos Hortícolas⁴. Acresce referir que, sobre os documentos suporte da movimentação dos produtos desde a produção até ao momento da expedição, isto é, da Requerente para a empresa prestadora de serviços – **JEX, Lda**, bem como sobre os procedimentos, entre si, estabelecidos para controlo das quantidades vendidas e consequente emissão de factura pela Requerente, nada foi mencionado.

22 - No âmbito da comprovação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI neste preceito legal, o n.º 4 do referido Ofício-Circulado n.º 30009, de 10/12/19993, estabelece: *"perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo 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, poderão ser, respectivamente, 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 facturas das empresas transportadoras;*
- *as guias de remessa; ou - a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária".*

23 - Esta norma interna enumera de forma exemplificativa os meios aceites para efeitos de comprovação da expedição dos bens, que culminam no cumprimento das exigências de fundo, as quais o TJCE considera relevantes para a aplicação do princípio da neutralidade fiscal, complementar ao princípio da tributação no destino. No caso sob análise, como o transporte é rodoviário o comprovativo utilizado é o CMR, procedimento correcto, face à legislação e jurisprudência comunitária vigentes.

24 - Portanto, de acordo com a informação disponível no processo constata-se que:

- i) A Requerente emite factura ao cliente holandês - **XXX-BV**, quando concluído o processo dos serviços acessórios, findo o qual os bens são expedidos, não existindo, por isso, risco de perda de receita fiscal no Estado membro de destino;
- ii) o transporte é efectuado pela transportadora, que emite o CMR, verificando-se, deste modo, a exigência de fundo da isenção, isto é, saída física dos bens do território nacional.

25 - Com efeito, à luz do presente acórdão, estão verificadas as exigências - de fundo e formais - que reconhecem a isenção prevista no artigo 14.º do RITI às transmissões objecto do presente pedido, corolário das regras base do comércio intracomunitário e dos princípios da tributação no destino e da neutralidade do IVA, porquanto no Estado membro do adquirente haverá lugar à liquidação de imposto, com base nas facturas emitidas pela

Requerente e pela empresa prestadora dos serviços.

26 - No que se refere ao direito à dedução das transacções intracomunitárias o artigo 19.º do RITI define as normas aplicáveis, especificando no seu n.º 2 que para efeitos da aplicação do estabelecido no artigo 19.º do Código do IVA "pode igualmente deduzir-se, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º".

27 - Assim sendo, o imposto suportado a montante, pela Requerente, na aquisição de bens ou serviços associados à transmissão intracomunitária dos produtos hortícolas é dedutível, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do RITI.

CONCLUSÃO

28 - Face ao que antecede, temos que:

- a) As transmissões intracomunitárias entre o produtor português e o comprador holandês beneficiam da isenção prevista no n.º 1 do artigo 14.º do RITI, desde que comprovada a saída física dos bens do território nacional;
- b) O CMR é documento idóneo, comprovativo da saída dos produtos do território nacional e, por consequência, da verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI;
- c) O IVA suportado a montante na aquisição de bens ou serviços associados à transmissão dos produtos hortícolas ao comprador holandês é dedutível, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do RITI.