

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: RITI - CIVA
- Artigo: 16º; 14º; 1º; 3º; 8º; 23º; 30º - 1º; 2º; 5º; 6º; 20º.
- Assunto: Operações Triangulares – Falsas Triangulares – Localização de operações – Aquisições Intracomunitárias – Transmissões Intracomunitárias
- Processo: nº 3206, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-27
- 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.

I - SITUAÇÃO APRESENTADA

1. A entidade requerente, encontra-se enquadrada para efeitos de IVA, no regime normal, de periodicidade mensal, desde 2009.01.01, pelo exercício da atividade de "Comércio por Grosso de Equipamentos Eletrónicos, Telecomunicações", CAE nº 046520 e vem solicitar informação vinculativa relativamente à forma de enquadramento da seguinte operação:

"1-A empresa Suíça envia a mercadoria para a Alemanha, onde é desalfandegada com um NIF europeu (a empresa Suíça encontra-se lá registada).

2-Esta mercadoria depois de desalfandegada segue da Alemanha, para o seu destino final, que é Espanha.

3-A fatura vem diretamente da Suíça para Portugal.

4-Portugal fatura esta mercadoria a Espanha, que já lá se encontra, via Alemanha."

2. Sendo que a mercadoria nunca entra em Portugal e a fatura nunca acompanha a mercadoria, a requerente formula o seu pedido, na ótica da empresa portuguesa, questionando:

- i) como deve tratar as operações descritas nos pontos 3 e 4,
- ii) onde registar na respetiva declaração periódica.

II - OPERAÇÕES INTERNACIONAIS ENVOLVENDO VÁRIOS OPERADORES/ TRATAMENTO EM SEDE DE IVA

3. Para efeitos de IVA, as importações e exportações são entendidas em sentido restrito, isto é, considera-se que se referem apenas a transações com países ou territórios terceiros, pelo que a lógica do funcionamento do imposto é de liquidar o IVA nas importações e de isentar as exportações.

A) Conceito de importação de bens

4. Conforme nº 1 do artº 5º do Código do Imposto sobre o Valor

Acrescentado (CIVA), *"Considera-se importação a entrada em território nacional de: a) Bens originários procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática."*

5. Assim, para que a importação seja qualificada como tal, é necessário que os bens sejam originários ou procedentes de países ou territórios terceiros e não detenham ainda o estatuto aduaneiro de *"mercadorias comunitárias"*. Tal não quer dizer, para que haja importação para efeitos de IVA, que os bens não possam dar entrada no território nacional a partir de um outro Estado membro, o que é necessário é que os bens não se encontrem em livre prática no território da Comunidade.

6. As importações de bens, estão, assim, sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, conforme prevê a alínea b) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, definindo o n.º 2 do mesmo artigo o conceito de "País terceiro" e "Território terceiro".

Isenção do IVA nas importações de bens / previsão legal

7. No entanto, estabelece o n.º 1 do artigo 16.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) que, *"Estão isentas do imposto as importações de bens efetuadas por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um outro Estado membro e a respetiva transmissão, efetuada pelo importador, seja isenta de imposto nos termos do art.º 14.º."*

8. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo refere que, *"A isenção prevista no número anterior só é aplicável se a expedição ou transporte dos bens para um adquirente situado noutro Estado membro for consecutiva à importação e o sujeito passivo: a) Indicar o seu número de identificação para efeitos de IVA, ou o do seu representante fiscal na aceção do artigo 30.º do código do IVA, emitido em território nacional; b) Indicar o número de identificação para efeitos de IVA no Estado membro ou, no caso de os bens serem objeto de transmissão nos termos da alínea c) do art.º 14.º, o seu próprio número de identificação para efeitos de IVA no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens; c) Fizer prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos com destino a outro Estado membro."*

9. Nos termos do n.º 3 do mesmo normativo, poderão ainda beneficiar da isenção os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui não se encontrem registados para efeitos do IVA, mas que disponham de um registo para efeitos desse imposto, noutro Estado membro e utilizem o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a importação, podendo também beneficiar da isenção prevista no n.º 1 desde que a importação seja efetuada através de um representante indireto devidamente habilitado para apresentar declarações aduaneiras, nos termos da legislação aplicável, que seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, com sede, estabelecimento principal ou domicílio em território nacional.

10. De acordo com o n.º 4 do mesmo artigo e para cumprimento do n.º 3 do mesmo normativo, o representante indireto devidamente habilitado para

apresentar declarações aduaneiras é devedor do imposto que se mostre devido e fica obrigado a comprovar os requisitos referidos no n.º 2, bem como incluir, na respetiva declaração periódica de imposto e na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º, a subsequente transmissão isenta nos termos do artigo 14.º.

11. Assim, a importação de bens efetuada em território nacional por um sujeito passivo, quando a mesma preceda uma imediata transmissão isenta dos mesmos bens com destino a outro Estado membro, pode beneficiar da isenção do IVA desde que se verifiquem as condições no momento da importação.

12. No momento da importação:

- i) os intervenientes devem possuir um registo para efeitos de IVA atribuído no Estado membro de importação ou noutro Estado membro;
- ii) os números de identificação para efeitos do IVA devem constar no sistema VIES;
- iii) a expedição ou transporte dos bens do Estado membro de importação para o Estado membro de destino/consumo deve ser imediata à importação;
- iv) a transmissão de bens (isenta) subsequente à importação exige a emissão de uma fatura ou documento equivalente.

B) Operações intracomunitárias Aquisições intracomunitárias de bens / Localização

13. Regra geral, nos termos do art.º 1.º da alínea a) do RITI, são sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, desde que o vendedor seja também ele um sujeito passivo registado noutro Estado membro e que tenha agido nessa qualidade.

14. De acordo com o art.º 3.º 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.

15. 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.

16. Por outro lado, conforme a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias de bens prevista no n.º 1 do art.º 8.º do RITI, as aquisições

intracomunitárias de bens são tributáveis no território nacional quando o respetivo 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.

17. 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 Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006 (a que correspondia o nº 2 do artº 28º B da 6ª Diretiva) 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 efetuada a aquisição.

18. 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 efetivamente tributados no Estado membro de chegada.

19. Efetivamente, 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 respetiva 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 fatura emitida pelo sujeito passivo, como devedor de imposto pela transmissão dos bens.

20. Logicamente, não sendo cumpridos aqueles pressupostos, aplicar-se-á a "cláusula de segurança", o que implica que, de acordo com a respetiva 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.

21. Este mecanismo de segurança aplica-se às designadas "Operações Triangulares", isto é, às operações em que o circuito documental (fatura) não acompanha diretamente a movimentação física dos bens transacionados.

Transmissões intracomunitárias de bens

22. Em consonância com a regra geral de tributação no país de destino, a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, estabelece no artº 138º, nº 1, que os Estados membros, nas respetivas legislações nacionais, devem

isentar as transmissões de bens expedidas ou transportadas para outro país comunitário, com destino a um sujeito passivo aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens e que tenha utilizado o respetivo número de registo para efetuar a aquisição.

23. Tal regra, determina que também a legislação espanhola/alemã, preveja uma isenção nas transmissões de bens efetuada por empresas com sede nesses países, a sujeitos passivos de outros Estados membros, à semelhança da que se encontra prevista na legislação portuguesa, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI.

24. Na legislação interna, a alínea a) do art.º 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), prevê que estão isentas de imposto 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 noutro 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.

25. Assim, aquando da venda de bens para um país da comunidade, temos de ter em conta o princípio geral aplicável às transmissões de bens entre sujeitos passivos nacionais e sujeitos passivos registados em outros Estados membros, que é o da liquidação de imposto no país do destino, isto é, no lugar do consumo final dos bens e que corresponde no país de origem, ou seja, no da partida dos bens, à aplicação de uma isenção, nos termos do art.º 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

26. A isenção duma 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 "*a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente*", condição, aliás, determinante na qualificação da natureza intracomunitária de uma transmissão.

27. Relativamente ao termo "expedido" contido nesta norma legal, o mesmo não foi definido na Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CE do Conselho de 17 de maio de 1977), nem se encontra definido na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (que reformulou a Sexta Diretiva). Contudo, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (agora Tribunal de Justiça da União Europeia -TJUE), entendeu, conforme acórdão de 27 de setembro de 2007, no processo C - 409/04, que este conceito deve ser interpretado no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e 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 de entrega.

28. A verificação de tais condições, com vista à aplicação da isenção mencionada em determinada transação, incumbe ao sujeito passivo vendedor, o qual deve ser capaz de comprovar todos os elementos exigidos no art.º 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.

29. Para que aquela isenção se verifique, é necessário que o adquirente possua um número de registo de IVA válido para efeitos de aquisições intracomunitárias (Cadastro VIES), ou seja, é necessário que não se esteja perante um particular ou um sujeito passivo não abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

C) Localização das operações

30. Relativamente à localização das operações, o n.º 1 do art.º 6.º do CIVA estabelece que se consideram efetuadas no território nacional as transmissões de bens que nele estejam situados no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

31. Assim sendo, a compra de bens em países terceiros, bem como a sua posterior venda em países terceiros ou da União Europeia, sem que os bens entrem, em momento algum, em território nacional não se considera sujeita a IVA em Portugal.

32. Este tipo de operações, efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional, encontram-se previstas no art.º 20.º, n.º 1, alínea b), subalínea II.

III – ANÁLISE

33. Os elementos fornecidos para análise da questão colocada na vertente da requerente, não permitem aferir o enquadramento direto e conciso das operações em causa.

34. Efetivamente, tal enquadramento fica dependente da qualidade em que os respetivos intervenientes atuam, que pode originar, por um lado, a aplicação das normas contidas no artigo 8.º do RITI, caso se verifique tratar de uma operação triangular, e, por outro, a aplicação das normas de qualquer dos Estados membros em que ocorre o início e fim da movimentação física das mercadorias transacionadas.

35. A importação que ocorre na Alemanha não releva para apreciação do enquadramento das operações na vertente da requerente, senão para confirmar que a mercadoria se encontra em livre prática em espaço comunitário.

36. Resta agora aferir, como foi referido no ponto 34, da qualidade em que os intervenientes atuam, particularmente a empresa Suíça.

37. Efetivamente, caso a empresa sediada em país terceiro fature a empresa portuguesa na qualidade de entidade comunitária (identificada pelo número individual a que se refere o art.º 214.º da Diretiva IVA), através do seu registo para efeitos do imposto, na Alemanha, verificam-se os pressupostos para considerar a existência de uma operação triangular. Na realidade, enquanto o circuito documental é iniciado no sujeito passivo Suíço, com registo na Alemanha, que fatura o sujeito passivo português, o qual, por sua vez, fatura o adquirente final, em Espanha, o circuito físico das mercadorias inicia-se na Alemanha (restringindo-nos à movimentação em espaço comunitário) com destino a Espanha, onde termina.

38. De modo diferente, se a empresa suíça faturar a requerente na qualidade de entidade extra comunitária (de sujeito passivo suíço), já não se verifica o exposto no ponto anterior. Nesta situação, a aquisição dos bens e/ou a posterior transmissão efetuada pela empresa portuguesa é localizada, para efeitos de tributação, no Estado membro, Alemanha ou Espanha, onde se considere ter adquirido a propriedade das mercadorias. A ser este o caso, deve a requerente proceder de acordo com as normas estabelecidas no Estado membro onde tal ocorrer, sem prejuízo da aplicação do disposto do art.º 194.º da Diretiva IVA, no que respeita à determinação do devedor do imposto.

IV – CONCLUSÕES

39. Expostos os princípios orientadores relativamente ao enquadramento em IVA das operações efetuadas com o mercado externo, legislação interna e comunitária mencionada, na situação apresentada, em que são intervenientes três empresas sediadas na União Europeia e uma em país terceiro, salienta-se o seguinte:

- a) O sistema comum do IVA aplica-se aos bens e serviços comprados e vendidos para fins de consumo na União Europeia.
- b) O lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada do transporte com destino ao adquirente.
- c) O lugar de uma importação de bens é o Estado membro em que se encontra o bem no momento em que é introduzido em livre prática na União Europeia.
- d) Estão sujeitas a IVA as operações efetuadas a título oneroso no território de um Estado membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estando, também, sujeitas a IVA as importações efetuadas por qualquer pessoa, sendo o imposto devido pela pessoa designada ou reconhecida como devedora pelo Estado membro de importação.
- e) No artigo 16º do RITI, vem estabelecida uma isenção na importação de bens, disposição que corresponde à atual alínea d) do artº 143º da Diretiva IVA e que para que a isenção opere, o importador, deve comprovar que os bens se destinam a um sujeito passivo noutro Estado membro e proceder à subsequente expedição ou transporte.
- f) Nos nºs 2 a 4 do artº 16º do RITI estabelece-se, para que aquela isenção possa operar, que a expedição ou transporte dos bens para outro estado membro deve ser consecutiva à importação e que, no caso de o sujeito passivo não comprovar o destino dos bens no momento da importação, lhe será exigida uma garantia a manter pelo prazo máximo de 30 dias, findo o qual, não tendo sido apresentados os documentos comprovativos exigidos, o IVA referente à importação será devido.

40. Verifica-se que a entidade requerente, sujeito passivo português, adquire à empresa suíça mercadoria que é introduzida no mercado comunitário através da alfândega alemã, pela empresa suíça aí registada, em que esta procede ao desalfandegamento e ao envio dessa mercadoria para o seu destino final (Espanha).

41. Assim, quanto à forma de tratar as operações descritas e respetivo registo na declaração periódica de IVA, observando a situação na ótica do sujeito passivo português (entidade requerente), consoante se verificarem as seguintes situações, conclui-se:

a) A empresa portuguesa (requerente) é faturada pela empresa suíça (país terceiro). Nesta hipótese, a empresa portuguesa (requerente) deve cumprir as obrigações fiscais relacionadas com a correspondente operação no Estado membro onde se considere ter adquirido a propriedade das mercadorias, sem prejuízo da aplicação do disposto no art.º 194.º da Diretiva IVA, no que respeita à determinação do devedor do imposto. Nesta situação, o valor da transmissão ao adquirente espanhol deve constar do campo 8 do quadro 06 da declaração periódica do imposto (Operações que conferem direito a dedução), por força do disposto na subalínea II) da alínea b) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

b) A empresa portuguesa é faturada como devedora do imposto pela empresa suíça com registo na Alemanha. Neste caso, verifica-se que a venda inicial é efetuada pela empresa suíça (país terceiro), mas, após o seu registo na Alemanha, tudo se passa como se a operação fosse efetuada neste Estado membro, ou seja, a empresa portuguesa adquire mercadoria que é introduzida no mercado comunitário pela empresa suíça aí registada. Está-se, assim, perante a designada "operação triangular", de que a requerente faz parte, que se caracteriza pela intervenção de três sujeitos passivos, devidamente identificados para efeitos de IVA em três Estados membros (Alemanha, Portugal e Espanha). Trata-se de uma operação em que o circuito documental (fatura) não acompanha diretamente a movimentação física dos bens transacionados. A aquisição considerada localizada em Portugal por força do n.º 2 do art.º 8.º do RITI, não é tributada em Portugal nos termos do n.º 3, se a empresa portuguesa (requerente) fizer prova da transmissão que efetuou ao cliente (Espanha) e o tiver designado, na fatura que emitir, como devedor do imposto nesse Estado membro. Nestas circunstâncias devem ser cumpridas as seguintes obrigações declarativas: - Na declaração periódica: **i)** Aquisição efetuada ao sujeito passivo suíço através do seu registo na Alemanha - campo 14 do quadro 06 (aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas - abrangidas pelos artigos 15.º do CIVA ou do RITI); **ii)** Transmissão efetuada ao sujeito passivo espanhol - campo 8 do quadro 06 (operações que conferem direito a dedução). - Na declaração recapitulativa: Transmissão efetuada ao sujeito passivo espanhol - Código 4 no indicador do tipo de operação.