

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: RITI
- Artigo: 14º.
- Assunto: Transmissões Intracomunitárias – Serviços acessórios – Trabalho a feito.
- Processo: nº 402, por despacho de 2010-03-15, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « **A....PT**», presta-se a seguinte informação.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a « **A....PT**» (Requerente), sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 200a.09.12, pela actividade de Agentes do Comércio por Grosso de Têxteis, Vestuário, Calçado e artigos de Couro - CAE 46160, vem expor e requerer o seguinte:

1.1 - O grupo holandês « **A....NL**» é um grande importador de calçado, cifrando-se o volume anual que importa de Portugal acima dos xxx euros;

1.2 - Até 200a, esse calçado era expedido, através do transitário português **XX** para o armazém central do grupo « **A....NL**», sem qualquer serviço acessório realizado em Portugal. O grupo dispunha, naquele país, de uma equipa de pessoal que, antes do envio para os seus clientes, nesse país e noutros da comunidade europeia, prestava serviços acessórios, nomeadamente, o controlo de qualidade, a agregação por referências e tamanhos das diversas empresas produtoras e o embalamento em cartões por clientes;

1.3 - O grupo holandês « **A....NL**» decidiu-se pela constituição duma empresa em Portugal, para a realização desses serviços acessórios. Em 12 de Setembro de 200a, foi constituída a firma « **A....PT**» (Requerente) da qual é o único sócio, assumindo a forma de sociedade unipessoal por quotas;

1.4 - Durante a instalação da empresa manteve-se o "modus operandi" das transacções comunitárias;

1.5 - A partir de 200b, e com a prestação de serviços acessórios a ser realizada pela Requerente, o enquadramento das transacções comunitárias, passou a ser o seguinte:

- i) A « **A....NL**» encomenda sapatos às fábricas portuguesas;
- ii) com o fabrico feito, as fábricas portuguesas emitem as respectivas "Facturas" à « **A....NL**», isentas de IVA ao abrigo do artigo 14º alínea a) do RITI e fazem a descarga do calçado no armazém da Requerente, à responsabilidade do transitário **XX**, para serem prestados os serviços acessórios acima identificados e posterior envio para a Holanda;

iii) existem sistemas de gestão de stocks de todas as entradas e saídas do armazém da Requerente e do transitário. Esses controlos são feitos ao nível de pares de sapatos por fabricante e em detalhe por referência/tamanho;

iv) Os stocks no armazém da Requerente, à responsabilidade do transitário **XX**, ficam a "zero" no mínimo duas vezes por ano (em cada época), não deixando dúvida de que as transacções intracomunitárias se concretizaram com a consequente expedição;

v) as fábricas portuguesas recebem da « **A....NL** », por transferência bancária, a contrapartida dos seus fornecimentos;

vi) a Requerente emite à « **A....NL** » uma factura mensal de prestação de serviços acessórios, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º nº 1 alínea q) do CIVA, por cada par de sapatos manipulados;

vii) o transitário **XX** emite um FCR por cada factura/entregue no armazém da Requerente, à sua responsabilidade;

viii) a expedição acordada entre a « **A....NL** » e o transitário **XX** implica que alguns transportes sejam feitos directamente do armazém da Requerente e outros a partir do segundo armazém (SC), para onde vão periodicamente paletes de calçado, quando falta espaço no armazém da Requerente e,

ix) o transportador emite um CMR pelos cartões de calçado expedidos, ao qual se anexa um mapa com a totalidade dos pares de sapatos enviados, desdobrados por fabricante.

2 - Face ao exposto, solicita esclarecimento sobre:

i) a validade dos actuais procedimentos em sede de IVA, mais concretamente, na isenção das transacções intracomunitárias entre os fabricantes portugueses e o comprador holandês e,

ii) se para efeitos de isenção da transacção, após emissão da factura do fabricante/descarga nos armazéns da Requerente ou do segundo armazém-SC, ambos à responsabilidade do transitário, existe algum prazo limite para a efectiva expedição/saída do país (em número de dias ou de meses).

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 7º, excluindo deste enquadramento o conjunto de operações elencadas no seu nº 2. Assim, de acordo com o previsto no nº 1 deste preceito legal considera-se transmissão de bens efectuada 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.

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 14º 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 nº 1 do artigo 2º, 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 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 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 14º do RITI não foi definido na Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro, nem está definido na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006. 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 nº 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 nº 1 do artigo 12º do RITI, em conformidade com o disposto no artigo 7º do CIVA, ao momento em que os bens são colocados à 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 14º do RITI, encontra-se elencada nos números 2 a 5 do artigo 27º 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 44º 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, nº 2 do artigo 27º, 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 28º C, A, alínea a), primeiro § da Sexta Directiva³ 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 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 28º 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);
- iv) [...] para assegurar a neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, nas suas ordens jurídicas internas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado, desde que quem emita a factura demonstre boa fé. No entanto, se o emitente da factura eliminou em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que o imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser sujeita à boa fé do emitente da factura. As mesmas regras são igualmente aplicáveis à regularização da contabilidade para obter a isenção de uma entrega comunitária (nº 35);
- v) [...] importa assinalar que não pode ser considerada uma perda de receitas fiscais a não cobrança do IVA relativo a uma entrega intracomunitária que, num primeiro momento, foi incorrectamente qualificada de entrega realizada no interior do país, dando, em princípio, lugar à cobrança de IVA. Com efeito de acordo com o princípio da territorialidade fiscal, estas receitas pertencem ao Estado-Membro onde ocorre o consumo fiscal (nº 37).

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, de novo, ao caso sob análise, no cerne da questão estão: transmissões/entregas intracomunitárias de bens (calçado), que permanecem armazenados no território nacional, após a emissão da correspondente factura pela empresa produtora e, prestação de serviços acessórios, no âmbito, nomeadamente, do controlo de qualidade e embalamento, sendo para o efeito, o calçado transferido das empresas produtoras para os armazéns da Requerente, ficando a encomenda "pronta" para ser expedida para o comprador holandês só após a conclusão destes serviços.

21 - O armazenamento é uma fase, a última, do circuito comercial da encomenda, que não configura, de forma alguma, uma transmissão interna de bens, nem retira a qualificação de operação intracomunitária às encomendas da « **A...NL** », cliente holandês, pois, de acordo com a informação disponível no processo, todo o calçado que passa pelos armazéns da Requerente é expedido para a « **A...NL** », seu único cliente.

22 - Pelos serviços prestados a Requerente emite factura, apondo a menção isenta de IVA, nos termos da alínea q) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA5.

23 - Ainda de acordo com os elementos trazidos ao processo, a movimentação dos bens desde a fase de produção até à expedição está sustentada por documentos suporte, os quais permitem a validação dos procedimentos legais em sede de transmissões intracomunitárias conducentes à aplicação da correspondente isenção:

- i) pela fabricação dos sapatos as empresas portuguesas emitem facturas ao cliente « **A...NL** », com a descrição isentas de IVA termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI ;
- ii) por cada factura entregue no armazém da « **A...PT** » o transitário **XX** emite um FCR6, à sua responsabilidade, bem como pela entrega das paletes no segundo armazém -SC;
- iii) a Requerente pela prestação de serviços acessórios emite à « **A...NL** » factura mensal, com a menção isenta de IVA ao abrigo da alínea q) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA e,
- iv) o transportador emite um CMR (declaração de expedição internacional) pelos cartões de calçado expedidos, tendo em anexo a discriminação por fabricante dos pares de sapatos enviados.

24 - No âmbito da comprovação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, o n.º 4 do referido Ofício-Circulado n.º 30009, de 10/12/1992, 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".

25 - 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.

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

i) os fabricantes de calçado emitem facturas ao cliente holandês - «**A...NL**», quando concluído o processo produtivo enquanto a Requerente lhe factura os serviços acessórios - última fase do circuito comercial da encomenda, findo o qual os bens são expedidos para o cliente holandês, 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, em data ulterior às da emissão das facturas dos fornecedores (Requerente e fabricantes do calçado), verificando-se, deste modo, a exigência de fundo da isenção, isto é, saída física dos bens do território nacional.

27 - Com efeito, à luz do presente acórdão, estão verificadas as exigências - de fundo e formais - que reconhecem a isenção prevista no artigo 14º 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 pelos fabricantes de calçado e pela Requerente.

CONCLUSÃO

28 - Face ao que antecede, temos que:

a) As transacções intracomunitárias entre os fabricantes portugueses e o comprador holandês beneficiam da isenção prevista no nº 1 do artigo 14º do RITI, beneficiando a prestação dos serviços acessórios de isenção por força da alínea q) do nº 1 do artigo 14º do CIVA, desde que comprovada a saída física dos bens do território nacional;

b) O desfasamento entre a data da emissão da factura dos fabricantes/ descarga nos armazéns da Requerente ou SC, para execução dos serviços acessórios - última fase do circuito comercial da encomenda, e a saída física dos bens não constitui óbice ao reconhecimento da isenção, uma vez não advir deste procedimento perda de receita fiscal para o Estado

membro do adquirente.