

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA. RITI.
- Artigo: 15.º, 14.º do RITI.
- Assunto: Transmissões de bens - Operações realizadas entre vários estados membros.
- Processo: n.º 876, por despacho de 2010-08-04, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

### QUESTÃO COLOCADA

1. O requerente, na qualidade de técnico oficial de contas do sujeito passivo "L..... S.A, vem solicitar informação vinculativa relativamente à transmissão de bens que o seu cliente efectua a um sujeito passivo registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado membro (Espanha). Os bens são transportados desde as instalações do seu cliente (fornecedor dos bens), por este ou por sua conta, para um entreposto não fiscal, localizado em Portugal que serve de plataforma logística do sujeito passivo espanhol, sendo emitida uma factura com liquidação de IVA, tendo em conta a alegação de que o seu cliente deixa de ter qualquer conhecimento do destino final da mercadoria.
2. Assim, a questão prende-se em saber se a referida transmissão de bens pode beneficiar da isenção do art.º 14.º do Regime do IVA das Transacções Intracomunitárias (RITI), uma vez que o adquirente (sujeito passivo espanhol) alega poder emitir uma declaração assumindo que os bens se destinam a Espanha.

### ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

3. Relativamente à questão colocada importa referir que, nos termos do art.º 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), as transmissões de bens efectuadas por um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do mesmo diploma, beneficiam da isenção ali prevista, desde que verificadas as seguintes condições aí previstas:
  - i) Os bens sejam expedidos ou transportados a partir do Território Nacional para outro Estado membro da Comunidade Europeia;
  - ii) O adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, tenha indicado o respectivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.
4. Assim, a isenção de uma entrega intracomunitária no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte de bens, à qual corresponde uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-membro de chegada desses bens permite evitar uma dupla tributação e, portanto, a violação do princípio

da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

**5.** Refere-se sobre este assunto, o entendimento do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no acórdão de 27 de Setembro de 2007, proferido no processo C-409/04, "a aquisição 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 desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado Membro de entrega".

**6.** Quanto às provas que os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, importa mencionar que nem a Sexta Directiva, nem a Directiva que a reformulou, a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, se referem directamente a esta questão, dispondo unicamente, que compete aos Estados-membros fixar as condições em que isentam do imposto as entregas intracomunitárias de bens.

**7.** Ora, na legislação do IVA não existe norma que indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da referida isenção.

**8.** Perante tal falta de norma, foram emitidas instruções administrativas, através do ofício-circulado nº 30009, de 1999.12.10, desta Direcção de Serviços, quanto aos meios de prova considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do art. 14º do RITI.

**9.** De harmonia com o citado ofício-circulado 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-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.

**10.** De salientar que, nas transmissões intracomunitárias de bens o facto gerador do imposto reporta-se, nos termos do nº 1 do art.º 12º do RITI, 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.

**11.** A operação em causa consiste na transmissão de bens efectuada pela **L..... S.A** para um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em Espanha, sendo os bens transportados pelo fornecedor ou por sua conta e entregues num entreposto que o requerente designa de "entreposto não fiscal", situado em território nacional, que serve de plataforma logística do

cliente (sujeito passivo espanhol). O fornecedor emite a respectiva factura com liquidação do imposto, alegando desconhecer o destino final da mercadoria.

**12.** Quanto ao local de descarga da mercadoria, importa referir que a alusão a um entreposto não fiscal, pressupõe estarmos perante a presença de um "entreposto aduaneiro", entendendo-se como tal, qualquer local aprovado pelas autoridades aduaneiras e sujeito ao seu controlo, onde as mercadorias podem ser armazenadas nas condições fixadas.

**13.** Por sua vez, conforme estabelece o art.º 15º, nº 1, alínea b), capítulo iii), do CIVA, estão isentas do imposto as transmissões de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto aduaneiro, desde que não se destinem a utilização definitiva e enquanto se mantiverem nesse regime.

**14.** A referida isenção, não é mais do que uma suspensão de imposto que virá a ser exigido aquando da saída dos bens daquele regime.

**15.** Relativamente ao pedido em análise, este serviço considerou insuficientes para a prestação da informação vinculativa os elementos anexos ao mesmo, pelo que, notificou o requerente para, nos termos do nº 11 do art.º 68º da Lei Geral Tributária, apresentar documento identificando o tipo dos bens transmitidos e em que circunstâncias os mesmos se destinam a um entreposto não fiscal (aduaneiro).

**16.** Na sequência do solicitado e da análise dos documentos enviados,

i) nota de encomenda do cliente,

ii) guia de transporte da **L..... S.A,**

iii) guia de transporte do transportador contratado pela **L..... S.A,**

iv) factura emitida pela **L..... S.A** ao cliente, constata-se da referência ao local de descarga, que o consulente designa de "entreposto não fiscal", que o mesmo não consta da lista dos "entrepostos aduaneiros" da Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo.

**17.** Face ao exposto, concluímos que os bens são descarregados num armazém sito em território nacional, que serve de logística ao adquirente (sujeito passivo espanhol). O fornecedor, relativamente à transmissão de bens emitiu a respectiva factura com liquidação de IVA, alegando não saber o destino final da mercadoria.

**18.** De harmonia com o requerente, o cliente, sujeito passivo espanhol, pretende que a transmissão de bens beneficie da isenção do art.º 14º do RITI, comprometendo-se a emitir uma declaração, à semelhança da referida no ofício circulado nº 30009, ou seja uma declaração assumindo que aqueles bens se destinam a Espanha.

**19.** Efectivamente, ainda que os bens sejam transmitidos para uma empresa sediada em Espanha, o facto de não saírem do território nacional determina, tendo em conta os condicionalismos exigidos para que uma transmissão possa ser considerada como transmissão intracomunitária de bens, a obrigação do fornecedor liquidar imposto relativamente à transacção efectuada.

**20.** Contudo, e a verificar-se que se encontram cumpridos os pressupostos para a aplicação da isenção prevista na alínea a) do art.º 14º do RITI, ou

seja, se para além das condições impostas relativamente ao adquirente, o fornecedor tiver na sua posse documento (declaração do adquirente em como se responsabiliza pelo transporte dos bens com destino ao respectivo Estado membro), que garanta que a transmissão intracomunitária de bens, embora diferida no tempo, tem efectivamente lugar, a operação descrita pode, ainda, beneficiar da isenção anteriormente referida.