

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA; RITI
- Artigo: 14º do RITI
- Assunto: TICB's – Transmissão de bens para outros EM's, os quais são entregues em território nacional
- Processo: nº 2475, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-09-29.
- 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 empresa requerente, sujeito passivo do IVA, exerce a actividade de "Fabrico de Papel e Cartão Canelados (inclui embalagens)", CAE 017211 e encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal. Pertence à divisão de produção de cartão ondulado do Grupo "S.....", tendo como actividade principal a produção de cartão canelado/ondulado, embalagens e *displays*, desenvolvida em duas unidades produtivas.
2. No âmbito da sua actividade pretende efectuar transmissões de bens, mais concretamente embalagens de cartão, a clientes residentes noutros Estados-membros da União Europeia, sujeitos passivos de IVA nos respectivos países.
3. Contudo, os bens não serão directamente expedidos pela requerente aos seus clientes, residentes nesses Estados-membros, sendo antes entregues, por indicação destes, a empresas residentes em território nacional, sujeitos passivos de IVA em Portugal, que também venderão os respectivos produtos às referidas entidades residentes na União Europeia.
4. As referidas entidades (empresas nacionais) irão utilizar as caixas de cartão que lhe serão entregues pela requerente para embalagem dos seus produtos, os quais serão posteriormente enviados para os clientes residentes nos Estados-membros da União Europeia.

II - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

5. Relativamente às operações descritas, a requerente solicita a respectiva qualificação jurídico-tributária em sede de IVA, ou seja, se poderá aplicar, nas transmissões descritas, concretamente nas facturas a emitir aos clientes na União Europeia e sujeitos passivos nesses Estados-membros, o regime de isenção de IVA previsto no artº 14º do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias de Bens (RITI), nas condições e com as consequências daí decorrentes.
6. Tendo em conta o disposto no artº 14º do RITI, a isenção ali mencionada depende da verificação, cumulativa, de três condições:

i) Tratar-se de uma transmissão de bens entre um sujeito passivo de IVA em Portugal e um sujeito passivo de IVA de outro Estado-membro;

ii) Essa transmissão ter como destino o adquirente, sujeito passivo de IVA no outro Estado-membro, existindo a expedição do bem de Portugal para esse Estado-membro;

iii) O adquirente dos bens no outro Estado-membro estar abrangido pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens; É quanto à condição mencionada no ponto ii) que a requerente pretende ver confirmado o seu entendimento: *"...o hiato temporal existente entre o momento em que os bens serão facturados aos seus clientes residentes e sujeitos passivos de IVA noutros Estados-membros e o momento em que os bens serão expedidos para esses Estados-membros não deverá ser determinante da não aplicação da isenção prevista no artigo 14º do RITI, porquanto os bens serão efectivamente expedidos para o território de outro Estado-membro."*

7. Mais salienta a requerente, que em situação similar à que expõe, a Administração Tributária se pronunciou no sentido de se aplicar a referida isenção de IVA, conforme teor da informação nº ..., de 11/02/1988, com despacho do Subdirector-Geral dos Impostos.

8. A requerente refere ainda que: *"Seguindo o entendimento veiculado na referida informação, a transmissão de caixas efectuada pela "S..... Portugal" a um cliente residente noutro Estado-membro, em que os bens não são expedidos pela primeira entidade, mas por um terceiro, no caso em concreto, por uma outra entidade portuguesa, sujeito passivo de IVA em Portugal, após embalamento dos seus produtos nas caixas da Exponente, deveria beneficiar de isenção de IVA, sob pena de se contrariar um princípio fundamental - o princípio de tributação no destino."*

9. Mais entende que conforme resulta do disposto no Ofício Circulado nº 30009, de 10 de Dezembro de 1999, da Direcção de Serviços do IVA, para fazer prova da efectiva transmissão intracomunitária, serão suficientes os seguintes elementos:

"Declaração de responsabilidade, contendo a indicação de que as caixas de cartão se destinam a ser remetidas aos clientes residentes nos Estados-membros após embalamento efectuado por parte das entidades Portuguesas; Cópia dos documentos de transporte emitidos pelas entidades Portuguesas aquando da expedição dos seus produtos já embalados nas caixas de "S..... Portugal" para os outros Estados-membros; e Declaração emitida pelos clientes residentes na UE e sujeitos passivos nos outros Estados-membros confirmando a recepção das caixas e o tratamento da transacção como uma aquisição intracomunitária."

10. Nestes termos a requerente pretende obter o sancionamento de que as transmissões de bens descritas podem beneficiar da isenção de IVA prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, caso em que as facturas por si emitidas não incluíam a liquidação de IVA, sendo as transmissões reportadas no campo 7 das respectivas declarações periódicas e na declaração recapitulativa como operações do tipo 1.

III - ENQUADRAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

11. Inicialmente, deve referir-se que a informação n.º ..., de 11/02/1988, aduzida ao presente procedimento pela requerente, não tem aplicação ao caso concreto, seja por se tratar de situação anterior ao início da vigência do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, seja por se referir a realidades tributárias diferentes. Efectivamente, o caso pratico ali descrito relacionava-se com uma operação de exportação e, em simultâneo, com uma operação, à data apelidada de "*trabalho a feitio*", que antecedia a saída dos bens do território nacional.

12. 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 (RITI).

13. Assim, da conjugação do princípio da tributação no destino com o da neutralidade do imposto surgem as regras de isenção nas transmissões intracomunitárias, estabelecidas no art.º 14.º do RITI. Prevê a alínea a) deste artigo que estão isentas do imposto as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 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 um 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.

14. Deste modo, 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.

15. Relativamente ao termo "expedido" contido nesta norma legal, o mesmo não foi definido na Sexta Directiva (Directiva 77/388/CE do Conselho de 17 de Maio de 1977), nem se encontra definido na Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro (que reformulou a Sexta Directiva). 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 Teleos, 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.

16. Por conseguinte, aquele termo pressupõe a deslocação física 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.

17. Assim, 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.

18. No direito nacional, para que uma transmissão de bens, efectuada por um sujeito passivo registado em Portugal, beneficie da isenção estabelecida no artº 14º do RITI é necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- a) Os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia;
- b) 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.

19. 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 10.12.1999 da Direcção de Serviços do IVA, não constando, também, deste documento referência a qualquer prazo a que os sujeitos passivos estejam vinculados para efeitos de comprovação daquele pressuposto.

20. A verificação de tais condições, com vista à aplicação da isenção mencionada em determinada transacção, incumbe ao sujeito passivo vendedor, o qual deve ser capaz de comprovar todos os elementos exigidos no artº 14º 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.

21. Ainda que na legislação que regulamenta o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias não exista uma norma, semelhante à estatuída no nº 8 do artº 29º do CIVA (que impõe a obrigatoriedade de comprovar determinadas isenções referidas no artº 14º do CIVA) está implícito no artº 14º do citado regime que a transacção só estará isenta se os bens saírem fisicamente do território nacional com destino a outro Estado membro.

22. Assim, perante a falta de norma que na legislação do IVA indique os meios de prova considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artº 14º do RITI, parece ser admissível que tal comprovação possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova alternativos, entendimento este que se afigura em consonância com a doutrina administrativa que, nesta matéria, esta Direcção

de Serviços tem vindo a divulgar.

23. Deste modo, no âmbito da comprovação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artº 14º do RITI, o nº 4 do Ofício-Circulado nº 30009, de 10.02.1999, 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 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; - a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária."*

24. Mais se informa que nada obsta a que sejam utilizados outros meios alternativos de prova que não os elencados no referido ofício circulado, desde que os mesmos possam ser considerados idóneos e comprovem a transmissão intracomunitária.

25. Existindo dúvidas fundadas sobre o destino dos bens, poderão os Serviços exigir outros meios de prova (nomeadamente, declaração, no Estado membro do destino, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária) que possam justificar as isenções ao abrigo da alínea a) do artº 14º do RITI.

26. Relativamente ao "prazo" referenciado nos normativos legais no âmbito das transmissões intracomunitárias de bens está expressamente associado à emissão da factura, conforme previsto no nº 2 do artigo 27º do RITI, 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.

27. No acórdão de 27 de Setembro de 2007, processo Albert Collée, C-146/05, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), agora (TJUE) entendeu que o artigo 28º C, A, alínea a), primeiro parágrafo da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, "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 fundamento em que a prova desta entrega não foi produzida atempadamente" e salienta 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 e se este não foi completamente eliminado pelo sujeito passivo."

28. No caso de o adquirente obter o poder de dispor do bem como proprietário no Estado Membro de entrega e se encarregar de o transportar para o Estado Membro de destino, como acontece nas entregas que têm como condição o levantamento das mercadorias no armazém do fornecedor, devem ser tidas em conta, na medida do possível, as intenções do comprador

no momento da aquisição, desde que estas se baseiem em elementos objectivos (v., neste sentido, acórdão X, C-84/09, de 18 de Novembro de 2010).

29. Efectivamente, conforme Acórdão Euro Tyre Holding BV, C-430/09, de 16 de Dezembro de 2010, no que respeita à condição relativa à prova, na medida em que constitui uma das condições da isenção, importa notar que, mesmo que, em princípio, incumba ao fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para outro Estado Membro, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no território do Estado Membro de entrega e em que cabe a este adquirente expedir ou transportar o bem para fora do Estado Membro de entrega, a prova que o fornecedor pode apresentar às autoridades fiscais depende essencialmente dos elementos que receber do adquirente para esse efeito. Aquele acórdão apela ainda à jurisprudência do Tribunal de Justiça, referindo que, em tal caso, é legítimo exigir que o fornecedor aja de boa fé e tome todas as medidas razoáveis ao seu alcance para se assegurar de que a operação que efectua não o conduz a participar numa fraude fiscal. Todavia, após o fornecedor ter cumprido as suas obrigações relativas à prova de uma entrega intracomunitária, não tendo a obrigação contratual de expedir ou de transportar os bens para fora do Estado Membro de entrega sido cumprida pelo adquirente, é este último que deve ser considerado devedor do IVA neste Estado Membro.

30. Do exposto resulta que, quando o bem objecto de transmissão não é expedido ou transportado para outro Estado membro pelo fornecedor, mas pelo adquirente ou por um terceiro por conta deste, em circunstâncias em que o direito de dispor do bem como proprietário é transferido para o adquirente no Estado membro de entrega e cabe a este expedir ou transportar o bem para fora daquele Estado membro, o fornecedor deve assegurar-se que os elementos que detém, recebidos do adquirente, são suficientes para provar a sua intervenção numa transmissão intracomunitária.

IV - CONCLUSÃO

31. Resulta das considerações que precedem, que, na situação descrita, a transmissão de embalagens de cartão efectuada pela requerente a clientes residentes noutros Estados-membros da União Europeia, sujeitos passivos de IVA nos respectivos países, em que esses bens são entregues, por indicação destes, a sujeitos passivos de IVA nacionais, para embalamento dos seus produtos e posterior venda a essas entidades (residentes na União Europeia), consubstancia uma transmissão intracomunitária de bens, abrangida, portanto, pela isenção a que se refere a alínea a) do artº 14º do RITI, desde que preenchidas as condições a que a legislação a subordina.

32. A comprovação da transmissão intracomunitária deve efectivar-se de acordo com o referido nos pontos 22 a 25 da presente informação. Tendo em atenção que ali é mencionado nada obstar a que sejam utilizados outros meios alternativos de prova que não os elencados no ofício-circulado nº 30009, desde que possam ser considerados idóneos e comprovem a transmissão intracomunitária, caso a requerente se encontre na posse de:

- i) Declaração de responsabilidade emitida pelo adquirente das caixas de

cartão contendo a indicação de que as mesmas se destinam a ser entregues a outros sujeitos passivos portugueses, devidamente identificados, e por estes remetidas para outros Estados membros, após embalamento; e

ii) Declaração emitida pelo adquirente das caixas de cartão, sujeito passivo estabelecido em outro Estado membro confirmando a recepção das caixas e o tratamento da transacção como uma aquisição intracomunitária", tais provas parecem ser bastantes para qualificar de isenta a correspondente entrega intracomunitária, sem prejuízo da requerente deter, na sua posse, outros elementos que considere probativos, nomeadamente, o documento de transporte comprovativo da entrega dos bens ao sujeito passivo nacional (terceiro, embalador) e, bem assim, cópia do documento de transporte emitido por este, aquando da expedição dos seus produtos já embalados nas caixas de "S..... Portugal" para os outros Estados-membros.