

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al m) do n.º 1 do art 2.º
- Assunto: Inversão do sujeito passivo - Venda de eucaliptos para corte (árvores em pé) por não sujeitos passivos do imposto (particulares), sendo o respetivo abate e corte da medeira realizado pelo sujeito passivo adquirente.
- Processo: **nº 17077**, por despacho de 2020-04-08, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

A presente informação vinculativa prende-se com o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) da venda de eucaliptos para corte (árvores em pé) por não sujeitos passivos do imposto (particulares), sendo o respetivo abate e corte da medeira realizado pelo sujeito passivo adquirente.

CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A requerente encontra-se registada no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes pelo exercício das atividades de: "Exploração florestal" - CAE 02200; "Silvicultura e outras atividades florestais" - CAE 02100; e de "Aluguer de máquinas e equipamentos agrícolas" - CAE 77310 e, enquadrada em sede de IVA no regime normal com periodicidade trimestral.

SITUAÇÃO APRESENTADA

2. Solicita a requerente esclarecimentos sobre se, aquando da aquisição de «eucaliptos» para corte a particulares, deve liquidar IVA à taxa de 6%, "(...) funcionando como acto isolado (...)", ou se se aplica "(...) a regra da inversão do sujeito passivo".

ENQUADRAMENTO

3. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) são sujeitas a IVA "(a)s transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal (...)", determinando a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do citado Código que são sujeitos passivos do imposto: "*(a)s pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal*

operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)".

4. Conclui-se, das normas referidas, que a prática de uma só operação (ato isolado) implica a condição de sujeito passivo de imposto, ainda que, conforme o disposto no n.º 3 do artigo 31.º do CIVA, não haja lugar à entrega da declaração de início de atividade, exceto se o "ato único" exceder o limite previsto nas alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 29.º do mesmo Código (fixado em € 25.000).

5. Conforme instruções administrativas vertidas no ofício-circulado n.º 30.217, de 2019/12/23, da Área de Gestão Tributária - IVA, a regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (aditada pelo Decreto-lei n.º 165/2019, de 30 de outubro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2020, nos termos do artigo 4.º do citado Decreto-lei), aplica-se aos sujeitos passivos que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e pratiquem operações com direito a dedução total ou parcial do imposto, quando efetuarem aquisições localizadas no território nacional dos seguintes bens:

- i) cortiça (produto resultante da extração da casca ao sobreiro, que não tenha sido objeto de qualquer transformação, incluindo a cozedura);
- ii) madeira (produto resultante do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, incluindo os respetivos sobrantes, que não tenha sido objeto de qualquer transformação para além do corte. Este conceito abrange a lenha, bem como aparas, estilha e demais excedentes vegetais resultantes da correspondente exploração agrícola ou florestal);
- iii) pinhas (pinhas de pinheiro, em qualquer estado (verde ou seco));
- iv) pinhões com casca (semente do pinheiro manso, em casca).

De referir que a transmissão dos bens mencionados é tributada à taxa reduzida do imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 18.º do CIVA.

6. A aplicação das regras de inversão referidas no ponto anterior implica o seguinte:

i) O vendedor exerce uma atividade com carácter de habitualidade:

- quando transmite qualquer um dos bens mencionados no ponto anterior, o vendedor deve emitir uma fatura [alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º CIVA, no prazo estipulado no n.º 1, e com os requisitos do n.º 5, ambos do artigo 36.º CIVA] sem liquidação do imposto, para efeitos do cumprimento da alínea e) do referido n.º 5 do 36.º do CIVA, devendo a mesma conter a menção "IVA - Autoliquidação";

- o adquirente/comprador, sujeito passivo de IVA, deve proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pela aquisição, aplicando a taxa do imposto em vigor, podendo esta liquidação ser efetuada na fatura emitida pelo fornecedor ou em documento interno emitido para esse efeito. O imposto assim liquidado confere direito à dedução nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, sem prejuízo do disposto no artigo 23.º do mesmo Código;

ii) O vendedor é um particular que adquire a condição de sujeito passivo do imposto pela prática do ato isolado:

- neste caso, compete ao adquirente/comprador, sujeito passivo de IVA, elaborar a fatura que titula a operação, devendo proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pela aquisição, aplicando a taxa do imposto em vigor (Ver capítulo III do ofício-circulado n.º 30217, já mencionado, acerca da obrigação de faturação e liquidação do imposto). O imposto assim liquidado confere direito à dedução nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, sem prejuízo do disposto no artigo 23.º do mesmo Código;

7. No presente caso, tratando-se de um ato isolado praticado pelo vendedor, a fatura ou fatura-recibo deve ser emitida pelo adquirente dos bens, sujeito passivo de IVA, ao qual compete a liquidação do imposto, conforme referido na alínea ii) do ponto 6 da presente informação vinculativa.

8. Verifica-se, conforme descrito no pedido, que a venda da madeira ocorre ainda antes do respetivo abate e corte, isto é, a madeira é adquirida pelo requerente ao particular enquanto os «eucaliptos» se encontram ainda em pé, sendo responsabilidade do adquirente proceder ao abate e corte da madeira adquirida.

9. Para a caracterização desta operação de venda da madeira enquanto as árvores se encontram ainda em pé, tendo nem vista, designadamente, a aplicação, ou não, da regra de inversão do sujeito passivo, importa compreender o objetivo a alcançar pelo legislador com a introdução da norma legal.

10. Esclarece o preambulo do Decreto-Lei n.º 165/2019, de 30 de setembro, que, enquanto medida especial que visa simplificar a cobrança do imposto no sector da silvicultura, evitando a fraude e evasão fiscais, o mecanismo da inversão "(...)visa, sobretudo, transferir a responsabilidade pelo pagamento do IVA para empresas facilmente identificáveis e implementar um meio eficaz de luta contra os fenómenos de fraude e evasão fiscais detetados (...) num setor (...) dominado por um número elevado de pequenos produtores e pela atuação de operadores não registados ou fictícios, que intervêm no circuito económico, adquirindo as matérias-primas em causa diretamente aos produtores, frequentemente antes da respetiva extração, colheita ou corte, e transmitindo-as sem que procedam à entrega do IVA que liquidam".

11. Sem prejuízo de as orientações dimanadas pela Área de Gestão Tributária - IVA sobre a abrangência e os procedimentos a adotar pelos intervenientes no âmbito da regra de inversão prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, desenharem um conceito de madeira para efeitos de aplicação da norma como sendo o produto resultante do abate, poda ou limpeza de planta lenhosa, não parece descabido entender-se que a venda de árvores tendo em vista a obtenção da madeira que resultará do seu abate e corte, embora ocorra antes destas operações necessárias à transmissão da madeira, se encontra sujeita àquela regra de inversão.

12. De outro modo, nos casos em que o particular, produtor silvícola a que se destina primeiramente a norma legal, não procede ao corte prévio da madeira que vende, a sua exclusão do âmbito da regra de inversão frustraria o objetivo a alcançar com a norma.

CONCLUSÃO

13. A transmissão de «eucaliptos», para corte, a um adquirente sujeito passivo de IVA que disponha de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e pratique operações com direito a dedução total ou parcial do imposto, tendo em vista a obtenção da madeira, configura uma operação sujeita à regra de inversão prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, uma vez que não está em causa a transmissão da árvore enquanto bem, mas da madeira que resultará do seu abate e corte, ainda que estas operações sejam realizadas pelo adquirente.

14. Desde que observadas as condições mencionadas na presente informação, o vendedor particular, que se torna sujeito passivo pela transmissão, pode realizar um ato isolado, abstendo-se de emitir a fatura e liquidar o IVA, cuja responsabilidade é do adquirente. Tendo em atenção o disposto no n.º 1 do artigo 5.º e no n.º 4 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, estas faturas devem ser emitidas em nome e por conta do transmitente, em séries convenientemente referenciadas, devendo ser datadas e numeradas de forma progressiva e continuada por um período não inferior a um ano fiscal.

15. Finalmente, informa-se que sobre o assunto pode consultar o mencionado Ofício-Circulado n.º 30217, de 2019.12.23, da Área de Gestão Tributária-IVA.