

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA; verba 5.4 da lista I anexa ao CIVA; al. m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA; n.º 15 do artigo 29.º do CIVA

Assunto: Taxas – Inversão do sujeito passivo – Fatura "*IVA - Autoliquidação*"

Processo: **n.º17574**, por despacho de 28-12-2020, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – SITUAÇÃO APRESENTADA**

1. A Requerente apresentou um pedido no sentido de que seja fixada uma interpretação definitiva e com caráter vinculativo nas situações apresentadas e que têm subjacente as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 165/2019, de 2019/10/30 e pelo Ofício-Circulado n.º 30217, de 2019/12/23 e as suas implicações numa das atividades que desenvolve.

2. Para o efeito solicita a confirmação do seguinte entendimento:

i)A comercialização de pinhas e aparas de lenha, é passível de imposto à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, independentemente da sua transmissão ser efetuada pelo transformador ou em qualquer outra fase de comercialização, por enquadramento na verba 5.4 da lista I anexa ao CIVA, sendo que se encontra abrangida pelo citado mecanismo de autoliquidação, sendo o IVA devido e entregue ao Estado pelos sujeitos passivos adquirentes que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, em conformidade com o disposto na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

ii)A comercialização de "lenha" rachada, para a queima doméstica, é passível de imposto à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, independentemente da sua transmissão ser efetuada pelo transformador ou em qualquer outra fase de comercialização, por enquadramento na verba 5.4 da lista I anexa ao CIVA, não estando sujeita à regra de autoliquidação de IVA, procedendo a requerente à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA.

II – CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE

3. Em sede de IVA, a Requerente está enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal registada para o exercício da atividade das atividades, principal, "Comércio por Grosso de Outros Produtos Alimentares, N.E." - CAE 46382 e secundária "Comércio por Grosso de Peixe, Crustáceos e Moluscos" - CAE 046381.

4. Sobre a atividade que desenvolve informa, adicionalmente, que:

1.(...) funciona como central de compras em Portugal na área do comércio a retalho do grupo "Empresa1" (...)

2.Neste sector de atividade o Grupo "Empresa1" atua através de três insígnias, a saber "Empresa1a", "Empresa1b" e "Empresa1c".

3.Estas insígnias são exploradas mediante a criação individualizada de

estabelecimentos comerciais, doravante "pontos de venda", podendo estes ser geridos por entidades independentes ao Grupo "Empresa1", ou seja, sociedades jurídicas autónomas.

4.No âmbito do contrato de insígnia celebrado entre o Grupo "Empresa1" e cada um dos titulares dos postos de venda, estes ficam, em regra, vinculados a abastecer-se junto da ora requerente.

5.Sendo que a requerente, funciona como uma central de compras, centralizando as diversas compras de mercadorias aos seus fornecedores, vendendo a mesma aos pontos de venda, que operam com as insígnias supra referidas.

6.Cada ponto de venda, tem como atividade a venda a retalho.

7.Dos milhares de referências transacionadas pela "Empresa1", tem como artigos transacionáveis os seguintes:

- a. Pinhas (devidamente acondicionadas em sacos);
- b. Lenha rachada (devidamente acondicionada em sacos);
- c. Aparas de lenha rachada (devidamente acondicionada em sacos)

8.Todos estes produtos são adquiridos a fornecedores sujeitos passivos de imposto sem IVA e vendidos aos referidos pontos de venda.

III – ANÁLISE

5. O Código do IVA (CIVA) dispõe no artigo 2.º, n.º 1, al a), do CIVA, que são sujeitos passivos de imposto, *"as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, 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 atividades, 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 coletivas (IRC)."*

6. Na sequência do Decreto-Lei n.º 165/2019, de 30 de outubro, que altera o CIVA estabelecendo um mecanismo de autoliquidação do IVA relativamente a certas transmissões de bens de produção silvícola, preconizando a inversão do sujeito passivo nas transmissões de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca. O IVA, passa a ser devido e entregue pelos sujeitos passivos adquirentes que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território português e que pratiquem operações que confirmam o direito total ou parcial do imposto.

7. São, assim, sujeitos passivos [cf. alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º, aditada pelo Decreto-Lei n.º 165/2019, de 30 de outubro, com entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2020, nos termos do artigo 4.º do citado Decreto-Lei] *"as pessoas singulares ou coletivas, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca"*.

8. Conforme instruções administrativas vertidas no Ofício-Circulado n.º 30 217, de 2019/12/23 da Área de Gestão Tributária - IVA, o mecanismo de inversão do sujeito passivo previsto na alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA 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 do 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. Pinhão com casca (semente do pinheiro manso, em casca).

De referir que a transmissão dos bens mencionados, sem qualquer transformação, 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.

9. A aplicação da regra de inversão referida no ponto anterior implica que:

- a) O fornecedor/vendedor que reúna os requisitos referidos no ponto anterior da presente informação vinculativa, quando transmite qualquer um dos bens ali mencionados [i); ii); iii); e iv)] deve emitir uma fatura [alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, no prazo estipulado no n.º 1, e com os requisitos do n.º 5, ambos do artigo 36.º do CIVA] sem liquidação de imposto [para efeitos do cumprimento da alínea e) do referido n.º 5 do artigo 36.º] devendo a mesma conter a menção "*IVA - Autoliquidação*".
- b) O adquirente/comprador, também ele sujeito passivo de IVA deve proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pela aquisição, aplicando a taxa de imposto em vigor, podendo a liquidação ser efetuada na fatura emitida pelo fornecedor ou em documento interno emitido para esse efeito. O imposto assim liquidado confere, em princípio, direito à dedução nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA.

10. Ainda de acordo o Ofício-Circulado n.º 30217 antes mencionado, e atendendo à nova redação do n.º 15 do artigo 29.º do CIVA, o sujeito passivo adquirente é obrigado a emitir uma fatura por cada aquisição de bens ou prestação de serviços, quando o respetivo transmitente/vendedor apenas se encontre sujeito a IVA pela prática de uma só operação nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não se aplicando o constante no n.º 11 do artigo 36.º do CIVA, que refere que no caso da elaboração de faturas por parte do adquirente é necessário a existência de um acordo prévio, na forma escrita e o adquirente provar que o transmitente de bens tomou conhecimento da emissão da fatura e do seu conteúdo, ou seja, neste caso o adquirente procede simultaneamente à autofacturação e à autoliquidação do imposto.

11. Nas situações em que o destinatário ou o adquirente for o devedor do imposto, mas a fatura é emitida pelo transmitente dos bens, esta deve conter a expressão "*IVA - autoliquidação*". O imposto é igualmente dedutível nos termos do artigo 19.º do CIVA.

12. Assim, do anteriormente exposto, no que à obrigação de faturação e liquidação do imposto diz respeito, há que distinguir duas situações:

- i. O transmitente dos bens é um sujeito passivo - Aplica-se a regra da

inversão do sujeito passivo. O vendedor/fornecedor emite uma fatura sem liquidação de IVA, na qual deve apostar a menção "*IVA-Autoliquidação*". O adquirente, sujeito passivo a que se refere a alínea m) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA é quem liquida o imposto, e pode fazê-lo na fatura que foi emitida pelo fornecedor ou em documento interno (prática igualmente correta). Este imposto liquidado confere o direito à dedução, nos termos dos artigos 19.º a 23.º do CIVA;

ii. O transmitente dos bens torna-se sujeito passivo pela realização daquela operação [ato isolado emitido por particulares]. Sujeitos passivos a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA. É o adquirente, que elabora a fatura (autofacturação) que titula a operação, na qual também deve também apostar a menção "*IVA - autoliquidação*", e liquidar o imposto correspondente, o qual confere direito à dedução nos mesmos termos.

13. De acordo com o n.º 1 do artigo 5.º do do Decreto Lei n.º 28/2019, as faturas emitidas em nome e por conta do transmitente, devem ser processadas em série convenientemente referenciada, datadas e numeradas de forma progressiva e continua por um período não inferior a um ano fiscal [cfr. n.º 4 do artigo 7.º].

14. Ora, no caso, a Requerente adquire, a sujeitos passivos de IVA, "*pinhas*", "*lenha rachada*" e "*aparas de lenha rachada*".

15. No que respeita à "*lenha rachada*" esta resulta, segundo informação da Requerente [pontos 16 e 17 da petição apresentada], de um tratamento feito à madeira, que se caracteriza por um processo industrial de rachar a respetiva madeira e o seu acondicionamento. Ou seja, não estamos perante a comercialização de madeira no sentido lato do termo, resultante de um simples abate de produção silvícola, mas sim de a madeira que foi sujeita a uma transformação industrial, normalmente realizada por serrações, obtendo-se dessa forma lenha preparada para a queima doméstica.

16. Não obstante o referido pela Requerente, a lenha que, não tendo sido sujeita a qualquer outra transformação, tenha sido rachada, encontra-se abrangida pela inversão do sujeito passivo, uma vez que a referida operação (de rachar) é equiparada ao mero corte da lenha.

IV – CONCLUSÃO

17. Em face do anteriormente exposto e atendendo ao questionado pela Requerente, quando adquire "*lenha rachada*", "*pinhas*" e "*aparas de lenha*", a outros sujeitos passivos é aplicável a inversão do sujeito passivo, devendo a Requerente proceder à liquidação do imposto que se mostre devido.