

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- Artigo/Verba: Art.7º-A - Regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens
- Assunto: Vendas à consignação intracomunitárias
- Processo: 24839, com despacho de 2023-10-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - QUESTÃO APRESENTADA
1. A Requerente refere que é uma representação permanente de uma entidade espanhola designada com sede em Espanha, e sucursal em Portugal.
  2. A foi registada como . A mesma recebe apenas e só a fruta dos seus sócios, procedendo à inerente seleção, classificação e embalagem do produto, o qual posteriormente comercializa e expede.
  3. A opera como , uma sociedade civil de direito espanhol, que tem finalidade económico-social, porquanto o seu principal objetivo é conseguir que o sócio agricultor obtenha máxima rentabilidade, pelo maior preço possível.
  4. Em 2017, foi criada em Portugal uma sucursal, registada no RNPC - estabelecimento estável em Portugal, sem personalidade jurídica autónoma da , com vista a oferecer ao sócio português o mesmo serviço que presta aos sócios espanhóis - a ora Requerente.
  5. A atividade principal da é a produção e subsequente comercialização de m e a... dos seus sócios, em diferentes formatos e produtos, complementando a sua oferta com outra fruta. Além desta atividade principal, faz assistência permanente e aconselhamento técnico dos seus sócios, com vista ao melhoramento e otimização das produções de cada um (é de notar que no ponto 2 é mencionado que a «recebe apenas e só a fruta dos seus sócios, procedendo à inerente seleção, classificação e embalagem do produto, o qual posteriormente comercializa e expede», pelo que se entende que a expressão produção a que se refere será a dos seus sócios).
  6. Após a colheita da fruta pelos sócios produtores, entregam-na à consignação nos centros de receção distribuídos pela Península Ibérica, principalmente em: , , e , ou nas instalações de transformação de , onde os frutos são manipulados e vendidos para todos os países da Europa.
  7. O pagamento aos sócios é feito pela quinzenalmente, tomando por referência os preços e venda obtidos durante o período de liquidação para as diferentes variedades e tamanhos de produto comercializado, subtraindo os custos associados de manipulação respetiva colocação do produto no mercado e comercialização.
  8. Os sócios recebem o pagamento da sua fruta cerca de 45 dias após a entrega à consignação para posterior manipulação e comercialização, até que termine o ciclo completo de venda (uma vez que não é possível obter o preço de venda das diferentes variedades e calibres, pois pode haver alterações no valor, até o processo estar concluído o cálculo do preço não pode ser determinado).
  9. Sendo este um procedimento e prazos que garantem melhor rentabilidade e preços aos sócios, a Requerente, nesta linha afirma que a relação jurídica entre o cooperador e a é marcadamente mutualista, sem cariz comercial sustentada numa compra e venda entre as partes, mas tão só a disponibilização e/ou comercialização pelo cooperador do seu produto, para posterior transformação e/ou comercialização pela cooperativa, ou seja, uma contribuição obrigatória da sua condição de sócio para a cooperativa.
  10. Referindo-se ao cotejo entre os artigos 31.º e 7.º do Código Cooperativo diz que as

cooperativas existem para a prossecução das necessidades dos seus membros, através da cooperação e entreaajuda de todos, ou seja, os principais destinatários das cooperativas são os próprios cooperadores.

11. Tendo em linha de conta a documentação junta (Estatutos Sociais da , criados ao abrigo da Lei Espanhola), especialmente sob os n.ºs 1, 2, 3 e 4 considera indiscutível que a cumpre com todos os requisitos previstos no Código Cooperativo para ser tida como uma cooperativa, tendo indicado, a título enunciativo, algumas razões no ponto 14 do seu pedido de informação.

12. Está, assim, convicta de que a se enquadra na exclusão do parágrafo 17 dos considerandos da Diretiva (UE) 2019/633 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril de 2019 - relativa a práticas comerciais desleais nas relações entre empresas na cadeia de abastecimento agrícola e alimentar.

13. Segundo refere, consta daquele ponto a final que "Estas limitações deverão aplicar-se aos pagamentos relacionados com a venda de produtos agrícolas e alimentares, e não a outros pagamentos, como pagamentos suplementares de uma cooperativa aos seus membros", pelo que entende que tal abarca o pagamento que a efetua aos seus cooperadores, precisado no ponto 8, supra, pelo que entende não lhe serem aplicados os prazos ínsitos no ponto 17 dos Considerandos da referida Diretiva.

14. Assim, solicita informação quanto ao enquadramento jurídico-tributário da situação descrita, e pronúncia expressa quanto ao seu entendimento relativo à não aplicação dos prazos que refere, e/ou os procedimentos que deve cumprir.

#### II - DELIMITAÇÃO DA INFORMAÇÃO VINCULATIVA

15. A Diretiva (UE) 2019/633 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de abril de 2019, respeita a práticas comerciais desleais nas relações entre empresas na cadeia de abastecimento agrícola e alimentar, e foi transposta para o direito interno através do Decreto Lei n.º 76/2021, de 27 de agosto, da Presidência do Conselho de Ministros.

16. Da consulta a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/LSU/?uri=CELEX:32019L0633>, o website oficial da União Europeia, verifica-se que esta diretiva "Estabelece uma lista mínima de práticas comerciais desleais proibidas entre compradores e fornecedores na cadeia de abastecimento agrícola e alimentar e estabelece regras mínimas de execução" e "Visa impedir que as grandes empresas explorem os pequenos e médios fornecedores devido à sua posição negocial mais fraca e evitar que os custos de tais práticas sejam transferidos para os produtores primários."

17. Face à matéria em causa, dadas as competências legalmente atribuídas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro, a matéria sobre que versa a questão apresentada pela Requerente não é da sua competência, pelo que não lhe cabe emitir opinião. Cabe-lhe, entre outras atribuições, informar os contribuintes sobre matérias da sua competência, quanto às suas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento de tais obrigações.

#### III - ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DA REQUERENTE

18. Em sede de IVA, a Requerente é uma pessoa coletiva não residente, com estabelecimento estável, desde 20/12/2020, pelo exercício das atividades de Comércio por grosso fruta e produtos hortícolas, exceto batata (CAE 46311); Comércio a retalho de flores, plantas, sementes e fertilizantes, em estabelecimentos especializados (CAE 47761); Comércio a retalho de ferragens e vidro plano, em estabelecimento especializado (CAE 47521); Cultura de frutos tropicais e subtropicais (CAE 01220); e, Cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos (CAE 01130), enquadrada no regime normal de tributação com periodicidade mensal, pelo exercício de operações que conferem o direito à dedução, encontrando-se registada pela prática de importações, exportações, aquisições e transmissões intracomunitárias.

19. A mesma defende que a relação com os seus sócios tem um cariz mutualista, e referindo-se ao Código Cooperativo, alega que reúne todos os requisitos ali previstos para ser considerada como uma cooperativa.

20. Sobre esta questão há a dizer que tanto a mutualidade como as cooperativas fazem parte do setor da Economia Social, a qual, por sua vez é constituída por entidades com

diferentes formas jurídicas, sem fins lucrativos e criadas como forma de dar resposta a problemas sociais, ambientais e culturais, entre outros presentes na sociedade. Sendo certo que qualquer dessas entidades obedece às suas próprias condições legais, mas sempre respondendo à Lei de Bases da Economia Social que estabelece as respetivas bases gerais, bem como as medidas de incentivo à sua atividade em função dos princípios e fins que lhe são próprios.

21. O mutualismo é um sistema de proteção social que tem por objetivo o auxílio mútuo dos seus membros, através da entreajuda e da quotização dos seus associados, praticando, no interesse destes e das suas famílias e em obediência aos princípios mutualistas, fins de auxílio recíproco de proteção social e desenvolvimento humano, nos termos previstos no Código das Associações Mutualistas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 59/2018, de 2 de agosto.

22. As cooperativas, por sua vez, são pessoas coletivas autónomas, constituídas por pessoas singulares ou coletivas, cujo Código Cooperativo foi aprovado pela Lei n.º 119/2015, de 31 de agosto, que estabelece os princípios pelos quais as cooperativas se devem reger. São pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles, devendo obedecer aos princípios cooperativos.

23. Verifica-se, de acordo com os Estatutos da enviados pela Requerente, determinados pela ordem jurídica espanhola, Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, do Ministerio da Agricultura y Pesca, que regula as Sociedades Agrarias de Transformação, que o seu artigo 18.º, estabelece a distribuição de lucros a determinada categoria de sócios.

24. Uma vez que este princípio não se espelha no Código Cooperativo nacional, estabelecido pela mencionada Lei n.º 119/2015, de 31 de agosto, o enquadramento da atividade da Requerente extravasa a aplicação desta legislação.

25. Em face do descrito, entendemos que, face ao CIVA, a análise do caso apresentado não pode ser efetuada como se de uma das entidades mencionadas se tratasse, pelo que, embora a Requerente se trate de um estabelecimento estável em território nacional de uma entidade com sede em Espanha e sujeita ao ordenamento jurídico espanhol, o seu enquadramento no contexto das operações que realiza em Portugal em sede de IVA confirma-se como sendo um sujeito passivo do regime geral do IVA, ainda que se trate de um estabelecimento estável em território nacional da referida entidade.

#### IV - DAS VENDAS À CONSIGNAÇÃO EM TRANSFERÊNCIAS INTRACOMUNITÁRIAS

26. O artigo 2.º dos Estatutos da remetidos, estabelece que o objeto social da associação reúne pessoas físicas e jurídicas e proprietários de propriedades agrícolas no setor de frutas e hortaliças, para o manuseio, preparação, industrialização de produtos hortícolas, fornecimento de suprimentos e serviços e operações voltadas para o aperfeiçoamento económico e técnicas das propriedades dos seus associados, podendo, para cumprimento do objeto social constituir e integrar cooperativas económicas rurais, estabelecer acordos e contratar vínculos societários ou participar em associações. Podendo ainda desenvolver atividades tais como: adquirir ou comercializar, importar materiais, máquinas, instalações, meios de transporte; adquirir, produzir e fabricar elementos necessários para a produção e promoção agrícolas; preservar, tipificar, produzir, criar, transformar, distribuir, transportar e comercializar nos mercados interno e externo, inclusive diretamente ao consumidor, produtos provenientes das explorações agrícolas da Associação ou dos seus associados, no seu estado natural ou previamente transformados, podendo instalar para o efeito fábricas, instalações auxiliares e complementares, bem como redes de distribuição ou participar em entidades que as possuam; etc.

27. As mercadorias dos sócios produtores são enviadas para centros de receção em Espanha, para serem manipulados e comercializados a outros países da Europa, sendo os respetivos preços mais tarde fixados e ocorrendo o pagamento só após a venda

dos mesmos, mantendo-se, até esse momento, os produtos na propriedade dos produtores.

28. O regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens, encontra se estabelecido no artigo 7.º-A do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), que decorre do artigo 17.º-A da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro, aditado pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que introduziu alterações no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do IVA em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, e estabelece uma simplificação para estas operações, em que liberta as empresas que transferem bens entre dois Estados-Membros com vista à sua entrega subsequente a um adquirente já conhecido, dos encargos administrativos associados à obrigação de cumprimento das exigências em matéria de IVA no Estado-Membro (EM) de chegada dos bens.

29. Para esclarecimento desta matéria foram divulgadas instruções administrativas através do Ofício Circulado n.º 30225/2020, de 2020-10-02, da Área de Gestão Tributária do IVA.

30. A simplificação referida diz respeito às situações em que um sujeito passivo procede, por si ou por terceiro agindo por sua conta, à expedição ou transporte dos bens com destino a outro EM, tendo em vista a sua posterior transmissão, nesse EM, a outro sujeito passivo, aí registado para efeitos de IVA, cuja identidade já conhece no momento do início da expedição ou transporte dos bens.

31. Para desonerar o sujeito passivo que transfere os bens para outro EM do encargo de aí se dever registar para efeitos de IVA, pela realização de uma operação assimilada a uma aquisição intracomunitária, o artigo 7.º-A do RITI, determina que a transferência dos bens para outro EM não é considerada uma operação assimilada a uma transmissão intracomunitária de bens, se reunidas as condições ali previstas.

32. Nesse caso, considera-se, também, que o sujeito passivo que procedeu, por si ou por terceiro agindo por sua conta, à expedição ou transporte dos bens com destino a outro EM, efetua uma transmissão intracomunitária isenta nos termos do artigo 14.º do RITI, quando, em momento posterior à chegada dos bens ao EM de destino e no prazo máximo de um ano, transfere o poder de dispor dos bens como proprietário para o sujeito passivo destinatário, conforme previsto na al. a) do n.º 4 do artigo 7.º-A do RITI.

33. Ou seja, não há lugar a qualquer transmissão intracomunitária nem qualquer aquisição intracomunitária à data da expedição ou transporte dos bens para as existências que se encontrem noutro EM. A transmissão intracomunitária isenta de imposto no EM de partida e uma aquisição intracomunitária tributada no EM de chegada, só têm lugar numa fase posterior quando o adquirente passa a ser proprietário dos bens, até ao prazo de um ano.

34. Quer isto dizer, em suma, que a entrega de mercadorias à consignação configura uma transmissão de bens em que o facto gerador do imposto se verifica apenas no momento em que as mesmas são vendidas pelo consignatário, ou no termo do prazo de um ano a contar da respetiva transferência, consoante o que ocorrer em primeiro lugar.

35. Mais concretamente, para aplicação da simplificação é necessário que estejam reunidas as seguintes condições cumulativas:

- a) Os bens sejam expedidos ou transportados de um EM para outro EM tendo em vista a sua posterior transmissão, no prazo máximo de um ano, a outro sujeito passivo que se tenha comprometido a adquirir a propriedade desses bens, nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos, sendo que o prazo de um ano se começa a contar no dia seguinte ao da chegada da expedição ou transporte dos bens;
- b) O sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não disponha de sede ou estabelecimento estável no EM de chegada dos bens; e,
- c) O sujeito passivo destinatário da transferência de bens esteja registado para efeitos do IVA no EM de chegada dos bens e a sua identidade e respetivo número de identificação sejam conhecidos do sujeito passivo que procede à expedição ou transporte, no momento do seu início.

36. Como se pode observar, uma das condições para a aplicação da simplificação, é que o sujeito passivo que procede à expedição ou transporte dos bens para outro EM não disponha de sede ou estabelecimento estável no EM de chegada dos bens.

37. No presente caso, a Requerente constitui uma sucursal da em Portugal, cuja sede se situa no EM de chegada dos bens (Espanha), circunstância esta que tem por consequência a impossibilidade da aplicação da simplificação prevista no artigo 7.º-A do RITI, uma vez que para ser aplicável é necessário que todas as condições descritas estejam reunidas. Logo, às entregas pela Requerente de mercadorias nos centros de receção distribuídos em Espanha, como em , , ou , não pode ser aplicada a simplificação do artigo 7.º-A do RITI.

38. Então, tendo em conta os factos descritos na presente informação, relembramos o estabelecido no n.º 1, do artigo 7.º do RITI, que define o que são, em regra, operações assimiladas a transmissões de bens a título oneroso.

39. Nos termos da citada disposição "(c)onsidera-se transmissão de bens efetuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do CIVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro EM, para as necessidades da sua empresa".

40. Uma vez que se trata da expedição ou transporte de bens efetuada pela Requerente ou por sua conta com destino a outro EM (Espanha) para as necessidades da sua empresa (a congénere em Espanha), configura uma operação assimilada a uma transmissão de bens efetuada a título oneroso, nos termos da regra geral prevista no n.º 1 do artigo 7.º do RITI.

41. Relativamente às transmissões de bens, determina a alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI que estão isentas do imposto "(a)s transmissões de bens referidas no n.º 1 do artigo 7.º que beneficiariam da isenção prevista na alínea a) deste artigo se fossem efetuadas para outro sujeito passivo".

42. Ou seja, estão isentas de imposto as transferências de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro EM, para as necessidades da sua empresa, que no caso de serem efetuadas para outro sujeito passivo, beneficiariam da isenção das transmissões intracomunitárias em geral.

43. Porém, a aplicação da isenção relativamente às mencionadas transferências de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro EM depende do cumprimento dos requisitos necessários exigidos no artigo 14.º do RITI.

44. Relativamente à expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro EM e, a sua subsequente saída do território nacional, constitui condição substancial da aplicação de qualquer uma das isenções de IVA previstas nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, a verificação dos requisitos elencados na mesma norma, tendo sido sobre esta matéria, divulgado o Ofício-Circulado n.º 30231, de 2021-01-28, da Área de Gestão Tributária - IVA, disponível no Portal das Finanças.

45. Devendo, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI ser emitida "obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens efetuada nas condições previstas no artigo 7.º", e, serem relevadas essas operações na declaração recapitulativa, conforme prevê a alínea c) do mesmo artigo 23.º do RITI, de envio obrigatório, por indicação do n.º 2 do artigo 14.º do RITI.

46. A emissão da fatura, por sua vez, está sujeita às regras previstas no CIVA, nos termos do estabelecido no artigo 35.º-A, devendo conter, de acordo com o n.º 5 do artigo 27.º do RITI, designadamente, e sem prejuízo das formalidades definidas no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, os números de identificação para efeitos de IVA do vendedor e do adquirente, precedidos do prefixo do EM que os atribuiu, bem como o local de destino dos bens.

47. Assim, a fatura deve ser emitida ao adquirente (a congénere espanhola/sede da empresa), indicando o respetivo n.º de IVA espanhol, dado que a operação configura uma operação assimilada a transmissão de bens (não há uma efetiva transmissão dos bens).

48. Na declaração periódica o valor tributável destas operações deve ser relevado no Campo 7 do Quadro 06, e na declaração recapitulativa deve identificar no Quadro 04, Operações do tipo 1 (Transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas nos termos do RITI).

V - CONCLUSÃO

49. Relativamente à qualidade da Requerente, as operações praticadas pela mesma - operações que conferem o direito à dedução - enquadram-na no regime geral de tributação nos termos do CIVA.

50. No que respeita às vendas de bens à consignação em transferências intracomunitárias, ao envio das mercadorias dos produtores para centros de receção distribuídos em Espanha, não pode ser aplicada a simplificação do artigo 7.º-A do RITI, pelo facto de não se encontrarem cumpridos os requisitos cumulativos necessários para esse efeito.

51. Sendo um desses requisitos a circunstância de o sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não dispor de sede ou estabelecimento estável no EM de chegada dos bens, o facto de a respetiva sede do estabelecimento estável em Portugal se localizar em Espanha, impede a aplicação do regime de vendas à consignação previsto no artigo 7.º-A do RITI.

52. Atento o disposto no n.º 1 do artigo 7.º do RITI, a operação considera-se uma operação assimilada a uma transmissão intracomunitária de bens a título oneroso, isenta de IVA em território nacional, nos termos do artigo 14.º do mesmo RITI, caso se verifiquem os requisitos previstos para o efeito.