

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6.º, 19.º a 22.º, al e) do n.º 3 do art. 3.º,

Assunto: Localização de operações – Produção e montagem de caixilharia de alumínio, com ou sem montagem, destinada ao mercado nacional e comunitário, – Aquisição de madeira, destinada ao mercado comunitário onde pode, ou não, ser aplicada em imóveis.

Processo: **nº 13873**, por despacho de 2018-09-18, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa apresentado nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo, cumpre prestar a seguinte informação:

I - Da Exponente, dos Factos e do Pedido

1. A Exponente encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade de CAE 25120 (Fabricação de portas, janelas e elementos similares em metal), a título principal, e de diversas outras atividades, a título secundário (6 CAE's).

2. Questiona acerca do enquadramento de diversas operações (nacionais e transnacionais, efetuadas a sujeitos passivos e não sujeitos passivos), apresentadas em forma de tabela no presente pedido, e bem assim, de informações complementares relativas às mesmas, como a menção que deve indicar nas faturas a emitir, qual o(s) campo(s) da declaração periódica do IVA em devem as operações serem inscritas e código(s) a indicar na declaração recapitulativa, quando aplicável.

3. As operações em apreço encontram-se agrupadas e descritas da seguinte forma:

Operações transnacionais

I) Aquisição em Portugal da matéria-prima (alumínios, vidros e/ou acessórios) que será transformada (trabalhada) em Portugal pela própria empresa. Depois a caixilharia será transportada pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente), para fora do território nacional, com destino a cliente em França. País onde ocorre apenas a entrega da caixilharia (sem serviços adicionais, nomeadamente a aplicação em imóvel situado em França é efetuado pelo cliente francês).

II) Aquisição em Portugal da matéria-prima (alumínios, vidros e/ou acessórios) que será transformada (trabalhada) em Portugal pela própria empresa. Depois a caixilharia será transportada pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente), para fora do território nacional, com destino a cliente em França, sendo a aplicação da caixilharia em imóvel sito em França efetuada pela própria empresa.

III) Aquisição em Portugal de mercadoria (madeira). A empresa não lhe aplica qualquer tipo de serviço de transformação. Depois a madeira será transportada pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente) para fora do território nacional, com destino a cliente em França, país onde

apenas entrega a mercadoria, não efetuando mais qualquer prestação de serviços, nomeadamente de aplicação da madeira em imóvel sito em França (o que será efetuado pelo cliente francês).

IV) Aquisição em Portugal de mercadoria (madeira). A empresa não lhe aplica qualquer tipo de serviço de transformação. Depois a madeira será transportada pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente) para fora do território nacional, com destino a cliente em França, país onde ainda efetua a aplicação da madeira em imóvel do cliente, sito nesse território.

Operações internas

V) Aquisição em Portugal de matéria-prima (alumínios, vidros e/ou acessórios) que será transformada (trabalhada) em Portugal pela própria empresa. Depois a caixilharia será transportada pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente) dentro do território nacional, com destino ao cliente português. Os serviços de aplicação da caixilharia no imóvel, sito em Portugal, são efetuados pelo cliente português.

VI) Aquisição em Portugal de matéria-prima (alumínios, vidros e/ou acessórios) que será transformada (trabalhada) em Portugal pela própria empresa. Depois a caixilharia será transportada pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente) dentro do território nacional, com destino ao cliente português, efetuando a empresa ainda a aplicação da caixilharia no imóvel do cliente, sito em Portugal.

VII) Aquisição em Portugal de mercadoria (madeira) que será transportada (sem transformação) pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente), dentro do território nacional, com destino ao cliente português. Os serviços de aplicação da madeira no imóvel sito em Portugal serão efetuados pelo cliente.

VIII) Aquisição em Portugal de mercadoria (madeira) que será transportada (sem transformação) pela própria empresa (ou da responsabilidade do cliente), dentro do território nacional, com destino ao cliente português. Os serviços de aplicação da madeira no imóvel sito em Portugal serão efetuados pela própria empresa.

II - Enquadramento em sede de IVA das operações descritas

Operações passivas

4. A descrição feita pela Exponente abrange operações ativas e passivas, que importa separar.

Assim, no contexto descrito, as aquisições de matéria-prima e mercadoria constituem operações passivas da Exponente, nas quais se posiciona como adquirente, devendo suportar o imposto que se mostre devido, liquidado nas faturas emitidas pelos seus fornecedores, sem prejuízo do direito à dedução do imposto, a efetuar nos termos gerais [artigo 19.º a 22.º do Código do IVA (CIVA)].

Operações internas

5. Em termos de operações ativas internas (descritas de V a VIII), há que distinguir as transmissões bens efetuadas com instalação ou montagem (a aplicação no imóvel) das 'simples' transmissões de bens (sem instalação ou

montagem associada).

Casos V e VII

6. A venda de caixilharia e/ou madeira, com ou sem instalação ou montagem, configura uma transmissão de bens, integrando-se no conceito definido no artigo 3.º do CIVA, ainda que, eventualmente, em alguns casos, os móveis possam ser produzidos ou montados sob encomenda [alínea e) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA].

7. Assim, nos casos V (venda de caixilharia sem instalação/aplicação, a qual será efetuada pelos clientes) e VII (venda de madeira, que será aplicada em imóvel, sito em Portugal pelo cliente português), deve emitir a fatura relativa à transmissão de bens e liquidar o IVA em conformidade, nos termos gerais.

8. A venda de caixilharia é tributada à taxa normal do IVA.

9. Entende-se que a transmissão de madeira em bruto (troncos de madeira) é tributada à taxa reduzida, por aplicação da verba 5.4 da Lista I anexa ao CIVA (verba aplicável independentemente da fase de comercialização da madeira, produtor ou intermediário).

10. Contudo, pressupondo, apesar de não expressamente indicado, que a 'madeira' em apreço (no presente pedido) se encontre já preparada para a aplicação de que irá ser objeto no imóvel, isto é, que não se trata de madeira em bruto mas sim de produtos que derivam do corte e preparação da madeira, obtidos através de uma atividade de produção industrial (tábuas, mosaicos, painéis, contraplacados, ripas e caixilharia de madeira, etc), cuja transmissão é sujeita a IVA à taxa normal (sobre este assunto pode consultar, por exemplo, a informação vinculativa n.º 7142, com despacho de 2014-07-18, do SDG do IVA, disponível no Portal das Finanças), será este, doravante, o entendimento subjacente nesta informação.

11. Pelo que, deve, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, emitir obrigatoriamente uma fatura por cada operação realizada, contendo os elementos descritos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA (ou do n.º 2 do artigo 40.º do CIVA, se aplicável), sendo estas operações, em regra, relevadas na declaração periódica do IVA, no campo 3 (o valor tributável) e no campo 4 (o imposto).

Casos VI e VIII

12. Nos casos descritos em VI (venda de caixilharia, efetuando a sua aplicação no imóvel) e VIII (venda de madeira e respetiva aplicação no imóvel), tem de se levar em consideração que a instalação/aplicação de caixilharia e/ou madeira num imóvel implica o recurso a serviços de construção civil, podendo, se verificados os requisitos para o efeito, ser aplicável a regra de inversão definida na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

13. Neste âmbito, foram já divulgadas instruções administrativas, através do Ofício-Circulado n.º 30101/2007, de 24/05, da DSIVA, disponível no Portal das Finanças (em vigor, contudo a expressão "IVA devido pelo adquirente", é, atualmente, "IVA autoliquidação", por imposição do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA).

14. Assim, nestas operações (ver ponto 1.5 do citado ofício), se o adquirente (ver ponto 1.6 do mesmo ofício) for um sujeito passivo do IVA, que pratique

operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA (inclui os sujeitos passivos mistos), é aplicável a referida regra de inversão, devendo constar na fatura a expressão "IVA autoliquidação".

15. Nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 44º do CIVA, o registo destas operações, em que a liquidação do imposto compete ao adquirente, deve ser objeto de relevação distinta. O valor tributável é incluído no campo 8 do quadro 06 da respetiva declaração periódica de imposto.

16. Todavia, se o adquirente for um particular (não sujeito passivo) ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam o direito à dedução (ver ponto 1.6.2 do referido ofício), não é aplicável a regra de inversão em apreço [alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA], devendo, nesse caso, emitir a fatura respetiva, procedendo à liquidação do imposto nos termos gerais. Estas operações são tributadas à taxa normal do imposto, exceto se realizadas no âmbito de um contrato de empreitada que seja abrangido por alguma verba da Lista I anexa ao CIVA (consultar, por exemplo o Ofício-Circulado n.º 30135/2012, de 26/09, da Área de Gestão Tributária do IVA - Gab. do Subdiretor-Geral, no Portal das Finanças).

Operações transnacionais

Casos I e III

17. Quanto às operações transnacionais descritas em I e III, determina a regra geral de territorialidade, estabelecida no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, que são "tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente". Pelo que, estas operações consideram-se localizadas no território nacional, dado que os bens são expedidos ou transportados a partir do território nacional.

18. Contudo, se o adquirente, estabelecido em França, for um sujeito passivo de imposto (efetuar a validação do número fiscal do adquirente no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA - VIES), a transmissão intracomunitária de bens em apreço beneficia da isenção estabelecida na alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

19. Esta norma determina que estão isentas do imposto as *"transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 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 uma 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"*.

20. Ou seja, em regra, uma transmissão intracomunitária de bens, isenta nos termos da alínea a) do artigo 14.º do RITI, pressupõe a deslocação física dos bens entre Estados-Membros (no caso, de Portugal para França) e que os intervenientes (o fornecedor e o adquirente) sejam sujeitos passivos com enquadramento no regime normal do IVA e com registo válido no VIES.

Poderá consultar, adicionalmente, o Ofício-Circulado n.º 30009/99, de 10/12, da DSIVA, relativamente à comprovação das transmissões intracomunitárias de bens, também disponível no Portal das Finanças.

21. Deverá emitir uma fatura por cada transmissão de bens efetuada, bem como, conforme disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, enviar uma declaração recapitulativa das transmissões isentas realizadas ao abrigo do artigo 14.º do RITI.

22. As faturas, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA (incluindo o motivo justificativo da não aplicação do imposto, em que poderá mencionar, por exemplo, "Isento - alínea a) do artigo 14.º do RITI"), devem ainda conter, de acordo com o n.º 5 do artigo 27.º do RITI, o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo "PT", e o número de identificação para efeitos de IVA do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-Membro que o atribuiu (FR, no caso), conforme a norma internacional ISO-3166 alfa 2, bem como o local de destino dos bens.

23. Estas operações devem ser incluídas no quadro 04 da declaração recapitulativa, identificando-se na coluna 5 o tipo de operação (Tipo 1, no caso) - o modelo da declaração recapitulativa e as respetivas instruções de preenchimento foram aprovadas pela Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro, tendo, ainda, sido emitidas instruções administrativas através do Ofício-Circulado n.º 30113/2009, de 20/10, da Área de Gestão Tributária do IVA, Gab. do Subdiretor-Geral (ambos documentos disponíveis no Portal das Finanças) - e no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

24. Se o cliente não for um sujeito passivo ou, sendo-o, não se encontre registado num regime de aquisições intracomunitárias e, como tal, não conste no VIES, a operação é localizada e tributada no território nacional, devendo, por conseguinte, emitir a respetiva fatura, nos termos gerais, com a liquidação do correspondente imposto [não é aplicável a regra de inversão da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA], sendo o valor destas operações relevado na declaração periódica do IVA, nos campos 3 (o valor tributável) e 4 (o imposto).

25. Atento, porém, que se o valor global, líquido de IVA, das transmissões de bens, efetuadas a adquirentes não abrangidos por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens ou particulares, tiver excedido, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-Membro de destino (35.000,00€ na França) as operações são localizadas nesse Estado-Membro (artigo 10.º do RITI), sendo aconselhável contactar a administração tributária desse mesmo Estado-Membro para se informar das suas obrigações fiscais.

26. Caso em que, as faturas emitidas seguem as regras vigentes nesse Estado-Membro (França) mas devem ser relevadas no campo 8 da declaração periódica do IVA. Isto, no pressuposto de que os bens são expedidos pela Exponente, a partir do território nacional, para o destinatário, noutra Estado-Membro, pois se forem estes mesmos clientes a fazer a aquisição dos bens, em território nacional, e a efetuar o transporte para o Estado-Membro de destino (França), a operação continua a ser localizada em território nacional, devendo a Exponente continuar, então, a aplicar os procedimentos referidos

no ponto 24.

Casos II e IV

27. Quanto às operações transnacionais, descritas em II e IV (venda de caixilharia e/ou madeira, expedida a partir do território nacional para cliente em França, com instalação/aplicação, efetuada pela Exponente, num imóvel, sito em França, efetuada pela Exponente), é de salientar que, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do RITI, as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta para outro Estado-Membro, para aí serem instalados ou montados, não são consideradas transmissões intracomunitárias de bens [alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º do RITI], e não dão lugar a tributação em Portugal, constituindo-se como operações internas realizadas no Estado-Membro em que os bens são instalados ou montados (França).

28. Cabe ao sujeito passivo português (a Exponente), se o adquirente não for sujeito passivo, registar-se no Estado-Membro onde se realiza a instalação ou montagem do equipamento, para liquidar e proceder à entrega do respetivo imposto nesse Estado-Membro.

29. Se o adquirente for um sujeito passivo no Estado membro da instalação ou montagem dos bens, e o sujeito passivo português (a Exponente) não se encontrar já lá registado, poderá ser aplicada a regra do "reverse-charge", isto é, o sujeito passivo adquirente dos bens com instalação ou montagem poderá cumprir as obrigações devidas, nomeadamente, de liquidação e entrega do imposto em França.

30. Em todo o caso, quanto às obrigações fiscais a cumprir, deve contactar a administração fiscal francesa.

31. Estas operações são de relevar no campo 8 da declaração periódica do IVA, uma vez que constituem operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional e que conferem o direito à dedução do imposto que foi suportado em Portugal em ordem à sua realização - subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA - desde que não excluído nos termos do artigo 21.º do CIVA).

Não devem ser relevadas na declaração recapitulativa (como referido não são consideradas transmissões intracomunitárias de bens mas sim operações internas realizadas em outro Estado-Membro).

III - Conclusão

32. As operações ativas descritas de V a VIII configuram transmissões de bens, internas (efetuadas em território nacional), integrando-se no conceito definido no artigo 3.º do CIVA. De realçar, em particular, que nos casos de transmissões de bens sujeitos a instalação ou montagem (efetuada pelo fornecedor) num imóvel, como descrito em VI e VIII, há lugar à inversão do sujeito passivo, como determinado na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, quando, cumulativamente, se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil e o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA. Na fatura a emitir, deve, nesse caso, constar a menção indicada no n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, sendo a operação relevada no campo 8 do

quadro 06 da declaração periódica do IVA.

Pode-se consultar, a este propósito, o Ofício-Circulado n.º 30101/2007, de 24/05, da DSIVA, disponível no Portal das Finanças.

33. As operações descritas em I e III configuram transmissões intracomunitárias de bens, pelo que, segundo a regra geral de localização definida no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, se consideram localizadas em território nacional.

33.1 Podem, contudo, beneficiar da isenção estabelecida na alínea a) do artigo 14.º do RITI, quando o adquirente for uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado nesse outro Estado-Membro (França), que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Neste caso, as faturas, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA (que inclui o motivo justificativo da não aplicação do imposto), devem conter, ainda, os elementos descritos no n.º 5 do artigo 27.º do RITI. Estas operações devem ser incluídas no quadro 04 da declaração recapitulativa, identificando-se na coluna 5 o tipo de operação (Tipo 1, no caso) e no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica do IVA.

33.2 Se o cliente não for um sujeito passivo ou, sendo-o, não se encontre registado num regime de aquisições intracomunitárias e, como tal, não conste no VIES, a operação é localizada e tributada no território nacional, devendo, por conseguinte, emitir a respetiva fatura, nos termos gerais, com a liquidação do correspondente imposto [não é aplicável a regra de inversão da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA], sendo o valor destas operações relevado na declaração periódica do IVA, nos campos 3 (o valor tributável) e 4 (o imposto).

Porém, se o valor global, líquido de IVA, das transmissões de bens, efetuadas a adquirentes que não se encontrem abrangidos por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens ou a particulares, tiver excedido, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-Membro de destino (35.000,00€ na França), as operações são localizadas nesse Estado-Membro (artigo 10.º do RITI), sendo, então, aconselhável contactar a administração tributária desse mesmo Estado-Membro para se informar das suas obrigações fiscais.

Ainda assim, estas operações deverão ser relevadas no campo 8 da declaração periódica do IVA.

34. As operações descritas em II e IV (transmissões de bens com instalação ou montagem em França) não são, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º do RITI, consideradas transmissões intracomunitárias de bens e não são operações localizadas no território nacional, conforme disposto no n.º 1 do artigo 9.º do RITI.

Constituem operações internas, realizadas no Estado-Membro onde os bens são instalados ou montados (em França), e tributadas nesse mesmo Estado-Membro.

Deverá, no caso, contactar a administração fiscal francesa, no sentido de apurar as obrigações fiscais que lá deve cumprir.

Ainda assim, estas operações serão de relevar no campo 8 da declaração periódica de IVA.