

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 8.º

Assunto: Localização das aquisições intracomunitárias de bens - Localização TIB

Processo: nº 20580, por despacho de 2023-04-11, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: I - DO PEDIDO

1. A Requerente é uma empresa têxtil, que se dedica à confeção de vestuário destinado ao mercado intracomunitário e, ainda, à exportação.

2. Uma sociedade comercial dinamarquesa, cliente da Requerente, encomenda a produção, em Portugal, de diversos tipos de artigos, nomeadamente camisolas em malha, calções em tecido, camisas e meias.

3. A Requerente produz os artigos de malha, havendo mais três fornecedores para cada um dos outros supramencionados artigos.

4. Para além de produzir os artigos de malha, a Requerente também presta serviços de armazenagem e expedição para a referida sociedade dinamarquesa, enviando, assim, tais bens, diretamente para vários destinos da União Europeia e fora dela.

5. A Requerente salienta que:

a. Recebe os artigos produzidos pelos fornecedores (i.e., meias, camisas e calções de tecido), que são imediatamente faturados, por aqueles, à sociedade comercial dinamarquesa (i.e., a fatura é emitida aquando da entrega dos bens no armazém da Requerente). Estes bens são expedidos, posteriormente, a pedido da sociedade dinamarquesa, para sujeitos passivos do IVA e particulares, no estrangeiro;

b. A Requerente armazena os artigos de malha, por si produzidos, os quais são faturados à sociedade dinamarquesa apenas quando sejam, para esta, expedidos. Neste caso, a fatura é, somente, emitida após o pedido, da sociedade dinamarquesa, de expedição dos bens, sendo tal pedido de expedição feito através de uma plataforma "online" (i.e., a loja "online" dinamarquesa), na qual cada um dos clientes finais realiza a compra. Todos os pedidos são sempre expedidos com a fatura do cliente dinamarquês;

c. As expedições são efetuadas diariamente para cada destino específico por um transitário nacional, sendo, o transporte, documentado diariamente por centenas de "cartas de porte", referentes a cada envio, nas quais constam o remetente, destinatário, quantidade dos bens, peso dos volumes de envio (e.g., caixa, sacos). O transitário nacional fatura à Requerente, o serviço de transporte dos bens;

d. Pelo serviço de armazenagem e tratamento das encomendas, a Requerente fatura, à sociedade dinamarquesa, um serviço de "Pick & Pack".

6. Face a este acervo de dados/elementos, e considerando-se que todos os artigos, supramencionados, acabam sempre por ser expedidos para fora de Portugal, solicita, a Requerente, esclarecimentos quanto às seguintes questões:

a. Pode considerar-se estarmos perante uma transmissão intracomunitária de bens, isenta do IVA, no que concerne às operações realizadas pelos demais fornecedores de meias, camisas e calções de tecidos? Se sim, que

documentação deve servir de base para comprovar a isenção do imposto? (realçando-se, de acordo com a Requerente, que estes fornecedores não detêm, na sua posse, nenhum dos documentos previstos na alínea a) do n.º 3 do art.º 45º-A do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março, já que possuem, apenas, as faturas dos artigos e declarações que certificam a receção, pela Requerente, de tais bens, assim como a receção, dos mesmos, pelo cliente);

b. Quanto aos artigos, produzidos pela Requerente, pretende-se confirmar que: (i) o envio dos mesmos, se encontra isento do IVA, quando os respetivos adquirentes sejam particulares; (ii) deve-se aplicar, igualmente, a isenção do imposto, mas, ora, no âmbito de "operações triangulares", quando os respetivos adquirentes sejam sujeitos passivos do IVA, sítios noutros Estados-Membros. Pretendendo-se, igualmente, saber, quanto a ambas as situações, qual a documentação que deve ser utilizada para atestar a isenção do imposto.

c. O serviço de "Pick & Pack" está sujeito a IVA? Ou também beneficia da isenção do imposto, dado estarmos perante uma venda intracomunitária?

d. No caso em que as situações acima se referem a expedições faturadas à sociedade dinamarquesa, mas com destino a países terceiros (exportações) como se deve proceder? Qual o regime do IVA a aplicar? E que documentação poderá servir de base, tendo em conta os parâmetros de envio, acima referidos.

II - DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Cumprе informar:

A) Da necessidade de registo, para efeitos do IVA, da sociedade dinamarquesa

7. Antes de mais, cumpre realçar a circunstância de os bens - quando sejam adquiridos, pela sociedade comercial dinamarquesa, a fornecedores nacionais (que não a Requerente) - não serem imediatamente expedidos para outros Estados-Membros, ficando, ao invés, à disposição da referida sociedade, em Portugal (i.e., permanecem armazenados em instalações, detidas pela Requerente).

8. Assim sendo, não estamos, neste caso, perante uma transmissão intracomunitária de bens, atento o consignado no n.º 1 do art.º 6.º do Código do IVA, assim como ("ad contrario") o art.º 3.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

9. Dado que a referida sociedade comercial procede à aquisição de bens, que devem considerar-se localizados em território nacional, para, posteriormente, serem transmitidos para clientes sítios noutros Estados-Membros e em países terceiros, importa concluir que, a mesma, exerce uma atividade económica em Portugal (vide a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IVA).

10. O que significa que tem, necessariamente, de se registar, para efeitos do IVA, em Portugal. Devendo, para o efeito, apresentar uma declaração de início de atividade, nos termos dos art.ºs 31.º e 35.º do Código do IVA e, opcionalmente, nomear um representante fiscal, nos termos do art.º 30.º, deste mesmo diploma legal.

B) Da expedição dos bens, previamente adquiridos pela sociedade

dinamarquesa, a fornecedores nacionais, que não a Requerente

11. Realce-se, uma vez mais, incidentalmente, que, no que concerne à expedição, para outros Estados-Membros, dos bens previamente adquiridos, pela sociedade dinamarquesa, a fornecedores nacionais, que não a Requerente, deve entender-se que, sendo, a referida sociedade dinamarquesa, registada para efeitos do IVA, em território nacional, está, quanto a tal expedição, a efetuar uma transmissão intracomunitária de bens.

12. Sendo que:

a. Se as transmissões forem efetuadas para outros sujeitos passivos, a sociedade dinamarquesa deve faturar sem IVA, dado beneficiar da isenção de imposto, consignada na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI;

b. Se as transmissões forem efetuadas para consumidores finais (i.e., não sujeitos passivos do imposto), deve, a sociedade comercial dinamarquesa, registar-se no Balcão Único do IVA (One Stop Shop - OSS). Esse registo deve ser efetivado na Dinamarca (território onde a sociedade tem a sua sede social). Se assim o considerar oportuno, deve, a referida sociedade comercial dinamarquesa, suscitar as questões referentes à aplicabilidade e permanência neste regime especial às autoridades tributárias do Estado-Membro da sede.

c. Na hipótese de os bens serem expedidos, pela sociedade dinamarquesa, para países terceiros, corroboramos que não há que proceder-se à liquidação do IVA, dado tratar-se de uma operação de exportação, isenta de tributação, em território nacional, com base no consignado na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA.

C) Da expedição dos bens, produzidos pela própria Requerente

13. Quando os artigos, produzidos pela Requerente, sejam, a pedido da sociedade comercial dinamarquesa, expedidos diretamente para consumidores finais (i.e., não sujeitos passivos do IVA), deve, a Requerente, proceder (previamente) à emissão de uma fatura, em nome da sociedade dinamarquesa, com inclusão do IVA, à taxa aplicável, em território nacional, de acordo o n.º 1 do art.º 18.º do Código do IVA.

14. A expedição de bens efetivada, a pedido da sociedade comercial dinamarquesa, pela Requerente, diretamente para sujeitos passivos do IVA, sítios noutros Estados-Membros, não pode beneficiar da isenção consignada no art.º 141.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, referente às vulgarmente denominadas "operações triangulares" (vide, na ordem jurídica interna, o n.º 2 do art.º 15.º do RITI). E isto, porque, como se referiu supra, a sociedade comercial dinamarquesa tem de se registar, para efeitos do IVA, em Portugal. Assim sendo, devem, as faturas emitidas, pela Requerente, em nome da sociedade dinamarquesa, fazer menção do NIF português, desta última, considerando-se, a subjacente transação, como localizada, para efeitos do IVA, em território nacional.

15. Posteriormente, a sociedade dinamarquesa efetua (na venda dos artigos a sujeitos passivos, sítios noutros Estados-Membros) transmissões

intracomunitárias de bens, isentas de imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RITI.

16. Na hipótese, contudo, de os bens serem expedidos, pela sociedade dinamarquesa, para países terceiros, não haverá que proceder-se à liquidação do IVA, dado tratar-se de uma operação de exportação, isenta de tributação (vide, uma vez mais, a alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA).

D) Do serviço de "Pick & Pack"

17. Este serviço deve ser faturado com o NIF português da sociedade dinamarquesa e considerado localizado, para efeitos do IVA, em Portugal.

E) Dos comprovativos de expedição dos bens

18. Face ao exposto, cumpre concluir que incumbe, não à Requerente, mas à sociedade dinamarquesa, registada, para efeitos do IVA, em Portugal, a comprovação da expedição dos bens, devendo, para o efeito, atender, em particular, aos considerandos técnico-jurídicos consignados no Ofício Circulado N.º 30218, da Direção dos Serviços do IVA, datado de 3 de fevereiro de 2020.