

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA e RITI
- Artigo: n.º 3 do art.º 4.º e al. e) do n. 2 do art. 7.º, ambos do RITI
- Assunto: AICB's – TRICB's - "Toll Manufacturing Contract" - Confeção de peças de roupa, com forros, linhas e rolos de linha que, a dona da obra fornece ao prestador de serviços (trabalho a feito) – A confeção é expedida para a UE.
- Processo: **nº 14794**, por despacho de 2019-01-25, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - PEDIDO

A Requerente solicita, nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a emissão de uma informação vinculativa, com o propósito de se providenciar o enquadramento jurídico-tributário, relativamente aos seguintes factos:

1. A Requerente dedica-se à comercialização de roupas e acessórios de moda.
2. Para o efeito, a Requerente celebrou com uma empresa portuguesa um "Toll Manufacturing Contract" (i.e., um contrato de fabrico por encomenda), para a confeção de um conjunto de peças de roupa, com forros, linhas e rolos de linha que a Requerente fornecerá.
3. O tecido, forros, linha e rolos de linha serão enviados do Reino Unido e da Itália para Portugal, para as instalações da referida empresa portuguesa, e as peças de roupa serão expedidas para o Reino Unido e para Itália.
4. O tecido, forros, linha e rolos de linha, enviadas para Portugal, mantêm-se sempre na propriedade da Requerente, assim como as peças de roupa que serão confeccionadas pela empresa nacional (i.e., esta última limita-se, portanto, a prestar o referido serviço de "Toll Manufacturing").
5. Pretende, a Requerente, que lhe seja confirmado o entendimento de que, ao abrigo do art.º 7.º n.º 2 do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), não tem obrigação de registo, em território nacional, para efeitos do IVA, em virtude das supramencionadas expedições de bens, ainda que o tecido, forros, linha e rolos de linha enviados do Reino Unido e da Itália para Portugal, e as peças de roupa (já confeccionadas) reexpedidas para o Reino Unido e Itália, sejam subsumíveis em distintos Códigos de Nomenclatura Combinada (CNC).

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Cumpre-nos informar o seguinte:

6. Nos termos do art.º 3.º do RITI, deve entender-se por aquisição intracomunitária de bens: *"(...) a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido*

início noutro Estado membro".

7. Esta definição encontra a sua génese normativa no parágrafo 1.º do art. 20.º da Diretiva 2006/112/CEE do Conselho de 28 de novembro (Diretiva IVA), na qual se dispõe, em termos análogos que: "Entende-se por "aquisição intracomunitária de bens" a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem".

8. Consta-se, portanto, que a detenção da propriedade dos bens, e a sua posterior transmissão, assim como a prova de que o bem foi efetivamente expedido/transportado para outro Estado-Membro (i.e., saiu fisicamente do território de origem) são requisitos essenciais ao conceito de aquisição intracomunitária de bens - vide, entre outros, o N.º 25 do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), Nona Secção, datado de 9 de fevereiro de 2017, referente ao Proc. C-21/16 ("Euro Tyre BV vs. Autoridade Tributária e Aduaneira"), e o N.º 31 do Acórdão do TJUE, Segunda Secção, datado de 6 de setembro de 2012, referente ao Proc. C-273/11 ("Mecsek Gabona Kft vs. Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága").

9. Não obstante, cumpre realçar a existência de determinadas situações que, excepcionalmente, são assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, sem que, para tal, haja uma qualquer transferência de propriedade. Destacando-se, de entre estas: *"A afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua atividade"* (vide alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do RITI).

10. Sublinhe-se, a título incidental, que a assimilação, deste tipo de operações, a aquisições intracomunitárias de bens, fundamenta-se no art.º 21.º da Diretiva IVA, o qual prescreve: "É assimilada a aquisição intracomunitária de bens efetuada a título oneroso a afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens expedidos ou transportados, pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual os bens tenham sido produzidos, extraídos, transformados, comprados, adquiridos (...) ou importados pelo sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, nesse outro Estado-Membro".

11. Não obstante, cumpre realçar que, de acordo com o n.º 3 do art.º 4.º do RITI, não é considerada como aquisição intracomunitária de bens, na aceção da alínea a) do n.º 1 deste mesmo normativo, a transferência de bens que tiver por objeto a realização, no território nacional, de operações mencionadas no n.º 2 do art.º 7.º do RITI. Ou seja, não são, entre outras, assimiladas a aquisições intracomunitárias: (i) a *"Transferência de bens que consistam em operações de exportação e operações assimiladas previstas no art. 14.º do CIVA"* - vide a alínea c) do n.º 2 do art. 7.º do RITI; e (ii) as *"Transferências de bens para serem objeto de (...) trabalhos que consistam em prestações de serviços a efetuar ao sujeito passivo, materialmente executadas no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo"* - vide a alínea e) do n.º 2 do art. 7.º

do RITI.

12. Realce-se que este último normativo resulta da transposição, para a ordem jurídica interna, da alínea f) do n.º 2 do art.º 17.º da Diretiva IVA, que prescreve não dever considerar-se como uma transferência de bens com destino a outro Estado-Membro: "A prestação de serviços efetuada para o sujeito passivo, que tenha por objeto trabalhos relativos aos bens em questão, executados materialmente no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens, desde que, após os trabalhos, os bens sejam reexpedidos com destino a esse sujeito passivo para o Estado-Membro a partir do qual haviam sido inicialmente expedidos ou transportados".

13. Assim sendo, quando os bens não sejam, após os trabalhos sobre eles realizados, novamente reexpedidos para o Estado-Membro, do qual, inicialmente, provieram, afigura-se de excluir a possibilidade de subsumirmos a operação na alínea e) do n.º 2 do art.º 7.º do RITI.

14. Por outro lado, também não se afigura subsumível neste normativo, a expedição de um ou vários bens, resultantes da incorporação de bens distintos, efetivada no âmbito de um processo produtivo - seja, ou não, de índole industrial -, pelo qual perderam a natureza originária (i.e., a natureza que os bens iniciais detinham aquando da sua expedição para o Estado-Membro de execução material dos trabalhos associados ao processo produtivo).

15. Com efeito, não se está, neste caso em concreto, perante uma reexpedição de bens, a partir do Estado-Membro de execução dos trabalhos. Ao invés, trata-se da expedição de bens novos, produzidos a partir de bens distintos, que haviam sido expedidos do Estado-Membro de origem para o Estado-Membro onde, os primeiros, foram efetivamente produzidos.

16. Por último, sublinhamos, em moldes necessariamente sintéticos, que se encontram obrigados ao cumprimento da obrigação de registo, para efeitos do IVA, em Portugal, entre outras, as seguintes entidades (vide as alíneas a) e) do art.º 214.º da Diretiva IVA, assim como o N.º 22 do Acórdão do TJUE, Segunda Secção, datado de 14 de março de 2013, referente ao Proc. C-527/11 ("Valsts ieņēmumu dienests vs. Ablessio SAI")):

a) Sujeitos passivos que efetuem, em território nacional, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito à dedução, e que não sejam entregas de bens ou prestações de serviços relativamente às quais se aplique o mecanismo do "reverse charge";

b) Sujeitos passivos, estabelecidos em território nacional, quer prestem serviços no território de outro Estado-Membro, pelos quais o IVA é devido pelo destinatário;

c) Sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens, sujeitas a IVA (com inclusão, naturalmente, das supramencionadas operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens).

III - CONCLUSÕES

17. Em resultado da transferência dos bens, para território nacional, a Requerente efetua uma operação assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens, devendo, em consequência: (i) registar-se, para efeitos do IVA, em

território nacional, de acordo com o art.º 31.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), podendo, se assim o entender, nomear um representante fiscal, nos termos do n.º 1 do art.º 30.º do CIVA; (ii) liquidar o imposto, devido em território nacional, nos termos do n.º 1 do art.º 27.º do RITI (a transferência de bens para Portugal é considerada uma transmissão isenta de imposto, no território de origem, seguida de uma aquisição intracomunitária, sujeita a imposto, em território nacional; sendo que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do RITI, a Requerente deve, em Portugal, proceder, na fatura, que titula a operação ou em documento interno, à liquidação do imposto que se mostre devido). Note-se que este tipo de operações deve ser relevado, pelo registo português da Requerente, na respetiva declaração periódica de imposto, no Campo 12 (montante do valor tributável) e 13 (montante do imposto liquidado) do Quadro 06.

18. Realce-se, por seu turno, que o imposto assim liquidado é passível de ser deduzido, nos termos do n.º 1 do art.º 19.º do RITI, devendo, para o efeito, indicar-se o correspondente campo da declaração periódica de imposto, em função da taxa de imposto aplicada, em território nacional, a tais bens, de acordo com o consignado nas alíneas a) a c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA (vide, para esse efeito, os Campos 21 a 22 do Quadro 06 da declaração periódica de imposto).

19. Dado que os bens irão, em decorrência dos trabalhos sobre eles materialmente executados, perder a sua natureza originária, não pode, a subsequente expedição dos novos bens para o Estado-Membro da proveniência originária, dos primeiros, beneficiar do consignado na alínea e) do n.º 2 do art. 7.º do RITI.

20. Os serviços de "Toll Manufacturing" devem ser considerados como operações localizadas em Portugal, e faturadas, pelos respetivos prestadores, ao registo da Requerente.

21. Quanto à subsequente expedição dos bens transformados, com destino a outros Estados-Membros, a mesma configura uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de imposto, nos termos da alínea a) do art.º 14.º do RITI.