

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al c) do nº 1 do art. 18º
- Assunto: Operação sujeita/não isenta – Faturação de moldes utilizados para produzir solas a clientes de noutros EM da UE, sujeitos passivos de IVA, e, num segundo momento, faturação das próprias solas (produzidas) para calçado.
- Processo: nº **15446**, por despacho de 2019-05-08, 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 - QUESTÃO APRESENTADA

1. No âmbito da sua atividade, a Requerente utiliza moldes que são previamente adquiridos a fornecedores nacionais.
2. De acordo com o atual modelo de negócio, existem situações em que a Requerente, num primeiro momento, fatura os moldes utilizados para produzir solas a clientes estabelecidos noutros Estados membros da União Europeia, sujeitos passivos de IVA, e, posteriormente, num segundo momento, fatura o produto final, isto é, as próprias solas para calçado.
3. Refere que, embora se verifique a transmissão do direito de propriedade dos moldes para os clientes estabelecidos noutros Estados membros, os mesmos permanecem nas instalações da Requerente, para serem utilizados no processo produtivo das solas de calçado, sem nunca serem expedidos para fora do território nacional. Refere também que os moldes não se encontram de forma alguma incorporados nas solas que são expedidas do território nacional com destino aos clientes estabelecidos noutros Estados membros.
4. Face ao exposto, tendo sido confrontada por alguns clientes pela não aplicação da isenção no caso concreto da transmissão dos moldes que permanecem no território nacional, pretende ser esclarecida quanto ao correto tratamento em sede de IVA a conferir a esta operação, nomeadamente, se deve ou não proceder à liquidação do imposto nas referidas transmissões.

II - ANÁLISE

5. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.
6. O conceito de transmissão de bens encontra-se previsto no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, correspondendo, em geral, à transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.
7. As transmissões de bens consideram-se localizadas em território nacional, para efeitos da sua tributação, quando os bens aqui se encontrem no momento em que são colocados à disposição do cliente. Caso exista transporte ou expedição dos bens, a transmissão considera-se localizada em

território nacional quando os bens aqui se encontrem no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente (cf. n.º 1 do artigo 6.º do CIVA).

8. Consequentemente, as transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo de IVA, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente, ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro constituem operações tributáveis em território nacional, embora passíveis de exoneração do imposto, por força do disposto na alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), atenta a concretização do princípio da tributação no destino que vigora no âmbito do comércio internacional e que atribui a receita do imposto ao Estado onde é efetuado o consumo final dos bens.

9. A isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI é uma isenção dita "completa", na medida em que confere o direito à dedução do imposto suportado a montante pelo sujeito passivo para a realização destas operações, o que permite, juntamente com a não liquidação de IVA na transmissão, que os bens deixem o território nacional desonerados de carga fiscal.

10. Nos termos da alínea a) do artigo 14.º do RITI, que corresponde à transposição para a ordem jurídica nacional do disposto no n.º 1 do artigo 138.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA («Diretiva IVA»), estão isentas do imposto «[a]s transmissões de bens, efetuadas 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 coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, 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».

11. Da referida disposição decorre que a aplicação da isenção na transmissão intracomunitária de bens depende da verificação das seguintes condições cumulativas:

- Tratar-se de uma transmissão de bens entre um sujeito passivo de IVA em território nacional e um sujeito passivo de IVA noutro Estado membro;
- Que o adquirente esteja registado para efeitos de IVA noutro Estado membro, tenha utilizado o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a aquisição e que ali se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias;
- Que os bens sejam efetivamente expedidos pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, do território nacional para outro Estado membro, com destino ao adquirente.

12. No que respeita ao último requisito, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), debruçando-se sobre o termo «expedido» constante dos artigos 28.ºA, n.º 3, primeiro parágrafo e 28.ºC, ponto A, alínea a), primeiro parágrafo, da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 («Sexta Diretiva») - atualmente os artigos 20.º e 138.º, n.º 1 da Diretiva IVA -, já esclareceu que estas disposições devem ser interpretadas no sentido de que «a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da

entrega só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega» (cf. o acórdão de 27 de setembro de 2007, «Teleos e o.», C-409/04, n.º 42).

13. É inequívoco, portanto, que a deslocação física dos bens de território nacional para outro Estado membro, com destino ao adquirente, é um elemento material sem o qual a isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI não opera e que a ausência de comprovação desta deslocação obsta à aplicação da isenção.

14. Face ao exposto, referindo a Requerente que, na situação exposta, os bens (moldes) transmitidos aos seus clientes, sujeitos passivos comunitários, nunca saem do território nacional, é de concluir que não estão reunidas as condições para a aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, pelo que se confirma o entendimento da Requerente de que deve ser liquidado imposto pela transmissão de bens, aplicando-se, no caso, a taxa normal de IVA a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

15. Por fim, esclarece-se que o adquirente dos bens, sendo um sujeito passivo de IVA estabelecido noutro Estado membro, poderá solicitar o reembolso do imposto suportado em território nacional ao abrigo do Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos não Estabelecidos no Estado Membro de Reembolso, aprovado pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, e publicado em anexo a este diploma, caso se encontrem reunidas as condições previstas no artigo 5.º do Regime.

III - CONCLUSÃO

16. A deslocação física dos bens transmitidos para fora do território nacional para outro Estado membro, com destino ao adquirente, constitui uma condição substantiva da isenção aplicável às transmissões intracomunitárias de bens, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI

17. Não se verificando a referida condição, visto que na situação exposta os bens nunca saem do território nacional, a transmissão de bens não beneficia da referida isenção.

18. Consequentemente, o fornecedor dos bens deve liquidar imposto pela realização de uma transmissão de bens localizada, para efeitos da sua tributação, em território nacional, aplicando a taxa normal de IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.