

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA / RITI

Artigo: 3º e 6º e al a) do art. 14.º, do CIVA ou al. a) do art. 14.º do RITI

Assunto: Transmissão de bens - Localização das Operações – Operações comunitárias e transnacionais, realizadas sobre movimento de bens entre operadores de PT, ES e Ásia

Processo: **nº 15604**, por despacho de 2019-05-21, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: A Requerente com enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), de periodicidade trimestral, exerce atividades, principal de "AG. DO COM. GROSSO TÊXTEIS, VESTUÁRIO, CALÇADO E ART. COURO", CAE 46160, e secundárias de COMÉRCIO POR GROSSO DE VESTUÁRIO E DE ACESSÓRIOS - CAE 046421; COMÉRCIO POR GROSSO DE TÊXTEIS - CAE 046410; e ACT. PROCESS. DADOS, DOMICILIAÇÃO INFORMAÇÃO E ACT. RELAC. - CAE 063110, solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o enquadramento tributário em IVA a que estão sujeitas as transmissões de bens para entrega em Espanha, por ordem e conta do adquirente, empresa sediada na Ásia.

Em concreto, a empresa com sede na Ásia, doravante designada como "SP_HKA", encomenda produtos de vestuário à Requerente, daqui por diante identificada como " SP_PT", com ordem de entrega em Espanha, a uma terceira empresa, seguidamente referenciada como " SP_ES".

A mercadoria é expedida dos armazéns em Portugal, por camião, para entrega ao SP_ES, situado em Espanha.

As faturas que titulam as transmissões de bens são emitidas pelo SP_PT ao SP_HKA, pretendendo, no entanto, a Requerente ser esclarecida sobre o regime do IVA a aplicar nas transmissões de bens descritas no presente pedido de informação vinculativa, sobre o qual cumpre informar o seguinte:

Enquadramento jurídico-tributário e respetiva análise

1. Da conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) com o artigo 3.º do mesmo Código resulta que estão sujeitas a IVA as transmissões de bens, considerando-se, como tal, por via de regra, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, relativamente às regras de localização, são tributáveis as transmissões de bens, que estejam situados no território nacional, no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são colocados à disposição do adquirente.

3. Conclui-se, assim, que a transmissão de bens consiste na entrega onerosa de bens corpóreos, ainda que não se verifique a transferência do direito de propriedade dos mesmos, mas apenas o poder de dispor dos mesmos como se fosse o proprietário. Por regra, é uma operação sujeita a imposto em território nacional desde que os bens aqui se situem no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente ou no momento em que são

colocados à disposição do adquirente, no caso de não haver expedição ou transporte.

4. Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro, a transmissão de bens pode ser isenta desde que verificados determinados pressupostos.

5. Para a situação em análise releva o disposto na alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), segundo a qual estão isentas do imposto:

"a) 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;

6. Do preceito legal acima transcrito ressaltam, como pressupostos necessários à aplicação da isenção do imposto, os requisitos substanciais e formais a seguir enumerados:

i. a operação a realizar deve ser qualificada como transmissão de bens. Para efeitos de IVA, releva o disposto no artigo 3.º do CIVA, segundo o qual se considera, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, ainda que não se verifique a transferência do direito de propriedade dos mesmos (cf. precedentes pontos 1. e 3.);

ii. o transmitente deve:

- ser um sujeito passivo do imposto referido na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RITI, ou seja, uma pessoa singular ou coletiva que efetue operações que conferem, total ou parcialmente, o direito à dedução do imposto;
- estar abrangido pelo regime das transações intracomunitárias de bens em território nacional (número de identificação IVA válido no sistema VIES);

iii. os bens devem ser expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta deste a partir do território nacional (Estado-Membro de partida) para entrega ao adquirente noutra Estado-Membro (de chegada).

iv. o adquirente, pessoa singular ou coletiva, deve:

- estar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de destino;
- ter utilizado o número de identificação IVA do Estado-Membro de destino para efetuar a aquisição intracomunitária de bens;
- estar abrangido, no Estado-Membro de destino, por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Pela transmissão intracomunitária de bens efetuada, o adquirente tem o dever de liquidar o IVA no Estado-Membro de chegada, uma vez que a operação foi isenta no Estado-Membro de partida, ou seja, no Estado-Membro onde se iniciou a expedição ou transporte dos bens.

7. Face ao exposto, conclui-se que a isenção do IVA prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI é aplicável se verificados os requisitos essenciais, designadamente:

i. o direito de dispor dos bens como proprietário tenha sido transferido para o adquirente;

ii. os bens tenham sido expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro Estado Membro, ou seja, se verifique a deslocação física de bens para fora do Estado Membro de entrega, no qual o adquirente esteja registado para efeitos do IVA e tenha utilizado esse número para a realização da operação;

iii. o transmitente esteja habilitado a provar que os bens foram expedidos ou transportados para outro Estado Membro e que os mesmos saíram fisicamente do território do Estado-Membro de entrega.

8. Reportando-se à situação em apreço, a transmissão de bens efetuada pelo SP_PT só pode beneficiar da isenção do IVA prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI se o SP_HKA, na qualidade de adquirente, dispor de um número de identificação IVA em Espanha e estiver abrangido pelo regime das transações intracomunitárias (número IVA válido no VIES). Neste caso, a fatura a emitir pelo SP_PT, na qualidade de transmitente, deve indicar como destinatário o SP_HKA e o seu número de identificação IVA espanhol.

9. Caso o SP_HKA não disponha de um registo IVA em Espanha ou o seu número não conste como válido no VIES, a transmissão de bens efetuada pelo SP_PT é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta no território nacional, por força do disposto do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA conjugado com os artigos 3.º e 6.º, n.º 1 do mesmo Código, ainda que os bens se destinem a outro Estado-Membro.

Conclusão

10. Face ao explanado, afigura-se, salvo melhor opinião, concluir o seguinte:

i. As transmissões de bens efetuadas pelo SP_PT ao SP_HKA estão, por via de regra, sujeitas a imposto nos termos gerais (cf. artigos 1.º, n.º 1, alínea a); 3.º e 6.º, n.º 1, do CIVA) ainda que sejam expedidos ou transportadas pelo vendedor, pelo adquirente ou por um terceiro por conta destes para o Estado-membro de consumo, por ordem e conta do adquirente;

ii. Tais transmissões de bens podem, contudo, ser isentas do IVA ao abrigo da alínea a) do artigo 14.º do CIVA se o adquirente dos bens, SP_HKA, dispor de um número de identificação IVA em Espanha e esse constar como registo válido no VIES.