

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .
- Assunto: Localização das operações. Importações de bens. Prestação de serviços
- Processo: 26020, com despacho de 2024-05-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo
1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA, enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributáveis que conferem direito à dedução, desde 01/01/1995.
  2. Verifica-se, ainda, que o sujeito passivo exerce como atividade principal a "CONFEÇÃO DE OUTRO VESTUÁRIO EXTERIOR EM SÉRIE", CAE 14131.
  3. Da mesma consulta observa-se que o sujeito passivo tem enquadramento em sede de IVA para efeitos de atividades relacionadas com a importação e exportação, bem como, de aquisições e transmissões intracomunitárias.
- II - Exposição da questão
4. A Requerente descreve as operações económicas como aquisições de mercadorias (tecidos para confeção) efetuadas pelos seus Clientes, com procedência do Japão, da China e da Turquia.
  5. A entrada da matéria-prima em território nacional procede-se ao abrigo da declaração aduaneira de importação efetuada em nome da Requerente, para trabalhos de confeção (calças e casacos), em que o montante do imposto devido consta da declaração periódica de IVA correspondente ao mês da importação.
  6. A confeção, bem como as aquisições do restante material (linho, forro e acessórios) e o serviço de lavandaria, são efetuadas pela Requerente.
  7. A Requerente após prestar o serviço de confeção (incluindo o restante material e serviço de lavandaria) fatura aos Clientes estabelecidos no estrangeiro (dentro e fora da União Europeia).
  8. A Requerente deseja saber qual o regime de IVA a aplicar na faturação emitida aos Clientes nas diferentes situações.
- III - Enquadramento legal e análise
9. Um dos elementos integrantes da definição das operações tributáveis no domínio do Imposto sobre o Valor Acrescentado consiste no requisito de que os factos tributários tenham lugar no território nacional. As transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias de bens e as importações de bens só se encontram sujeitas a IVA em Portugal na medida em que aqui sejam consideradas efetuadas.
  10. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por sujeito passivo agindo como tal".
  11. Segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, ()".
  12. Sendo os tecidos entregues, por ordem e conta do Cliente, à Requerente para o trabalho de confeção de peças de vestuário, este configura, em sede de IVA, uma prestação de serviços efetuada a título oneroso por enquadramento na alínea c) do n.º 2

do artigo 4º do CIVA: "A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, ( ) tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados", sujeita a imposto por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 1º do CIVA.

13. Para efeitos de IVA, as importações e exportações são entendidas em sentido restrito, isto é, considera-se que se referem apenas a transações com países ou territórios terceiros, pelo que a lógica do funcionamento do imposto é de liquidar o IVA nas importações e de isentar as exportações.

14. A confirmar-se os elementos de carácter fáctico acima descritos, a Requerente recebeu a matéria-prima procedente de países terceiros, tendo, por isso, efetuado a importação, mas sem transferência do direito de propriedade para, no exercício da sua atividade económica, proceder aos trabalhos de confeção de peças de vestuário e posterior expedição para o Cliente.

Importação de bens

15. No artigo 5.º do CIVA, que integra a definição de "importação de bens" para efeitos do IVA, encontra-se uma referência ao elemento territorial inserido no conceito.

16. Assim, o facto tributário "importação de bens" implica a entrada de bens no território nacional, com proveniência de um país ou território terceiro, de harmonia com o conceito genérico constante do n.º 1 do artigo 5.º do CIVA.

17. Por outro lado, ainda que os bens satisfaçam aquelas condições, não basta que deem entrada no território nacional para que se considere efetuada a importação. É, ainda, necessário que, quando da sua entrada, os bens não sejam colocados em qualquer um dos regimes ou procedimentos aduaneiros referidos no n.º 2 do artigo 5.º do CIVA, caso em que a importação só se verifica quando os bens forem introduzidos no consumo.

18. É, nomeadamente o caso do regime de aperfeiçoamento ativo. Se os bens forem sujeitos a este regime nos termos e condições previstas na regulamentação aduaneira, a importação só se verifica quando os mesmos (no caso, peças de vestuário) forem introduzidos no consumo.

Prestações de serviços

19. As regras de localização, para efeitos de IVA, das operações qualificadas como prestações de serviços, encontram-se definidas no artigo 6.º do CIVA, que estabelece regras específicas e duas regras gerais, tendo em conta o adquirente dos serviços:

i. Serviços prestados a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA - a operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do adquirente dos serviços (quer seja no Território Aduaneiro da União ou fora dele), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador (cf. alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA);

ii. Serviços prestados a não sujeito passivo - a operação é localizada e tributada no local da sede, do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador dos serviços (cf. alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º CIVA).

20. Considerando que o serviço em causa não dispõe de uma regra específica, para a determinação da localização da operação, relevam as regras gerais descritas no precedente ponto, dependendo a sua aplicação do estatuto do destinatário do serviço prestado.

Serviços prestados a sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro, país ou território terceiro

21. A confirmar-se que o Cliente do serviço prestado pela Requerente, é um sujeito passivo estabelecido fora do território nacional, a operação é localizada no país onde o destinatário do serviço disponha de sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio por força da regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

22. O que significa que pelo serviço prestado não há, neste caso, lugar à liquidação do imposto. Considerando que a Requerente está abrangido pela obrigação de faturação, por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, deve indicar na fatura

a emitir, como motivo justificativo para a não liquidação, a menção "IVA-autoliquidação", por exemplo.

23. As operações efetuadas a:

- sujeitos passivos estabelecidos fora da União Europeia devem ser relevadas no campo 8 do Quadro 06 da declaração periódica do imposto, no período a que respeitam;

- sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro devem ser relevadas no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva. Estas operações são, também, relevadas na declaração recapitulativa por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea i) do CIVA, a qual, deve ser enviada nos prazos previstos no 30.º, n.º 1 do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

Serviços prestados a não sujeitos passivos estabelecidos em país ou território terceiro

24. A prestação de serviços de confeção efetuada no território nacional, pela Requerente, a um Cliente não sujeito passivo com domicílio em país ou território terceiro, é aqui localizada por força da regra prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, podendo, no entanto, ser isenta de imposto por enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, desde que as peças de vestuário sejam expedidas ou exportadas para fora da União Europeia pela Requerente, na qualidade de prestador de serviços, pelo seu destinatário não estabelecido no território nacional ou por um terceiro por conta destes, conforme pode ler-se:

Estão isentas do imposto "as prestações de serviços que consistam em trabalhos sobre bens móveis, adquiridos ou importados para serem objeto de tais trabalhos em território nacional e em seguida expedidos ou transportados para fora da Comunidade por quem os prestou, pelo seu destinatário não estabelecido em território nacional ou por um terceiro por conta destes".

Serviços prestados a não sujeitos passivos estabelecido num Estado-Membro

25. A prestação de serviços de confeção a um Cliente não sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou com domicílio num Estado-Membro é uma operação tributável no território nacional e não isenta, por força da regra de localização prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, devendo, por isso, a Requerente, na qualidade de prestador de serviços, na fatura, a emitir, liquidar o imposto devido à taxa aqui aplicável.

IV - Conclusão

26. Face ao exposto, afigura-se, salvo melhor opinião, concluir o seguinte:

i. A confirmar-se os elementos de carácter fáctico descritos pela Requerente, na fatura a emitir pelos serviços de confeção de peças de vestuário aos respetivos destinatários, sujeitos passivos, não liquida IVA independentemente do país onde estão estabelecidos (num Estado-Membro ou em país ou território terceiro), podendo indicar como motivo justificativo para a não liquidação, por exemplo, a menção "IVA autoliquidação", uma vez que a operação não é tributável em Portugal, face à regra de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario sensu.

ii. No caso de os serviços de confeção serem prestados a não sujeitos passivos estabelecidos fora da União Europeia, a operação beneficia da isenção do imposto por enquadramento na alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, desde que as peças de vestuário sejam expedidas ou exportadas para fora da União Europeia pela Requerente, pelo que não deve proceder à liquidação do imposto na fatura a emitir, na qual deve indicar como motivo justificativo para a não liquidação, a menção "Isenta de IVA ao abrigo do artigo 14.º do CIVA";

iii. Já se o destinatário do serviço, não sujeito passivo, estiver estabelecido noutro Estado-Membro, a operação é sujeita a imposto em território nacional, e dele não isenta, devendo, na fatura a emitir, proceder à liquidação de imposto à taxa aplicável.

iv. Como documento de suporte à operação de expedição das peças de vestuários para um país terceiro (sujeita ao cumprimento das formalidades aduaneiras previstas para o regime da exportação) deve ser apresentada a fatura pelo serviço prestado, emitida nos termos legais, eventualmente acompanhada de outros documentos ou elementos que

as autoridades aduaneiras considerem necessários.