

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Art.º 14.º do RITI e al. a) do n.º 6 do artigo 6.º

Assunto: Incidência / Isenções – Venda de tecidos para confeção de vestuário a residentes noutros Estados Membros, cujos confeccionadores que procedem à sua transformação se encontram localizados em território nacional

Processo: **nº19605**, por despacho de 16-09-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - QUESTÃO APRESENTADA**

1. A Requerente, veio solicitar a qualificação jurídico-tributária, em sede de IVA, das operações a seguir descritas:

A. Venda de tecido

A Requerente pretende vender tecidos para confeção de vestuário exterior a clientes residentes noutros Estados Membros da União Europeia, sujeitos passivos de IVA nos respetivos países e possuidores de número de IVA válido para operações intracomunitárias, cujo tecido é entregue, por indicação destes, a confeccionadores nacionais (sujeitos passivos de IVA em Portugal), os quais procedem à transformação/confeção do referido tecido.

B. Prestação de serviço

Os confeccionadores nacionais, procedem à transformação/confeção do tecido, processo onde podem adicionar/fornecer pequenos acessórios, enviam o tecido já confeccionado aos clientes e faturam o respetivo serviço de confeção.

2. Em concreto, a Requerente pretende que se esclareça:

a) em que condições a operação descrita em A. (Venda de tecido), pode ser considerada uma transmissão intracomunitária de bens e isenta ao abrigo do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), bem como, quais as exigências/obrigações desta empresa, dos seus clientes intracomunitários e dos confeccionadores nacionais, em termos documentais e declarativos;

b) Caso a operação não seja enquadrável nas isenções previstas no RITI ou não cumpra as condições exigidas para tal, qual o enquadramento em sede de IVA. Sendo liquidado IVA em território nacional, qual o procedimento a adotar por estes para a recuperação do respetivo imposto (IVA) e se há, da sua parte, obrigação de registo ou obrigação declarativa em território nacional.

c) Se a remessa do tecido, por parte da Requerente aos confeccionadores nacionais, é acompanhada por uma guia de remessa, cujo o destinatário é um cliente intracomunitário e o local de entrega é o endereço do confeccionador nacional (de quem a Requerente apenas dispõe da morada, não lhe sendo fornecido qualquer outro elemento, designadamente NIF). A Requerente refere que a comunicação da guia de remessa, como documento de transporte, dá erro no sistema do e-fatura, uma vez que a entrega ocorre em território nacional e o destinatário não possui NIF nacional válido.

d) Se a operação descrita em "*B. Prestação de serviço - trabalho a feitura*", não é tributada em Portugal ao abrigo do artigo 6.º do CIVA, independentemente de a operação definida em "*A. Venda de tecido*", ser isenta ou não de IVA ao abrigo do RITI, bem como quais as obrigações declarativas e de registo dos confeccionadores nacionais.

II - ENQUADRAMENTO

3. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) 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 um sujeito passivo agindo como tal.

4. E, o artigo 3.º, n.º 1 do CIVA considera "transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

5. Por sua vez, o artigo 6.º, n.º 1 do CIVA estabelece que "*(s)ão tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente*".

6. Uma vez que as operações cuja qualificação jurídico-tributária a Requerente solicita, configuram transmissões de bens realizadas entre sujeitos passivos de diferentes Estados Membros da União Europeia (UE), importa recordar o princípio da tributação no país de destino que lhes está subjacente. Este princípio concretiza-se, na legislação portuguesa, por exemplo, através da alínea a) do n.º 1 artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), a qual determina que estão isentas de IVA em Portugal "*(a)s transmissões de bens, efetuadas por um dos sujeitos passivos 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 e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens*".

7. A isenção de uma transmissão intracomunitária é sempre correlativa a uma aquisição intracomunitária o que permite evitar a dupla tributação e, assim, a violação do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, permitindo, ainda, assegurar que a receita fiscal é atribuída ao Estado-Membro de consumo.

8. Com relevo particular na situação concreta em análise importa salientar que a isenção de uma transmissão intracomunitária de bens só se verifica se, para além das condições impostas relativamente ao transmitente e adquirente dos bens, ocorrer a saída física dos bens do território nacional, tal como resulta expressamente da referência "*(...) expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente (...)*". Apenas nesta circunstância a operação pode ser qualificada como intracomunitária.

9. O Tribunal de Justiça da União Europeia, no Acórdão proferido no Processo C-409/04, esclareceu que o termo "*expedido*" deve ser interpretado no sentido de que a aquisição intracomunitária de um bem só se verifica e a isenção da entrega intracomunitária 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 de entrega.

10. O termo expedição pressupõe, neste contexto, a deslocação física de um Estado-Membro para outro, condição que estabelece a diferença entre uma operação intracomunitária e a que se realiza no interior do país, pois, só assim é possível a aplicação do princípio da atribuição da receita fiscal ao Estado-Membro onde ocorre o consumo final, ou seja, o princípio da tributação no destino, aplicável ao comércio intracomunitário.

11. No direito nacional, para que uma transmissão de bens, efetuada por um sujeito passivo registado em Portugal, beneficie da isenção estabelecida na alínea a) do artigo 14.º do RITI é necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- a) Os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado-Membro da União Europeia; e
- b) O adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-Membro, tenha indicado o respetivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

12. Por razões inerentes à aplicação destes objetivos e, nessa medida, à manutenção da receita no país de destino, os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar provas do pressuposto da isenção - saída dos bens do território nacional.

13. Os meios de prova da expedição ou transporte de bens para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI foram objeto de regulamentação através das alterações introduzidas pelo Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho de 04 de dezembro de 2018, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011 (Regulamento de Execução do IVA). (1)

14. Na situação descrita pela Requerente, os bens transacionados, sendo adquiridos por sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-Membro não são, no entanto, expedidos para fora do território nacional com destino a outro Estado-Membro da UE, razão pela qual a operação é localizada e tributada em Portugal, conforme se pode concluir da exposição acima efetuada.

15. Sendo uma operação localizada e tributada em Portugal, a Requerente deve, na fatura a emitir, liquidar o imposto devido, à taxa correspondente aos produtos transacionados, e relevar a base tributável das operações nos campos 1, 3 ou 5 e o correspondente imposto a favor do Estado nos campos 2, 6 ou 4, todos do quadro 06 da Declaração Periódica.

16. Os clientes intracomunitários, pela aquisição destes bens, não têm qualquer obrigação de registo ou declarativa em território nacional, e podem solicitar o reembolso do imposto suportado em Portugal nos termos enunciados nas Secções I e II do Capítulo III - Reembolso a sujeitos passivo não estabelecidos em território nacional, do Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

17. No que diz respeito às questões relativas aos documentos de transportes,

recordamos que o Regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado e republicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 198/2012, 24 de agosto, e posteriormente alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, pela Lei 82-B/2014, de 31 de dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, refere no seu artigo 1.º que *"(t)odos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma."*

18. O artigo 2.º, alínea b) daquele regime, considera como *"documento de transporte"* a fatura, a guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes.

19. Por sua vez, nas alíneas g) e i) do mesmo artigo são considerados, para efeitos do disposto do diploma, como *"«destinatário ou adquirente» a pessoa singular ou coletiva ou entidade fiscalmente equiparada a quem os bens em circulação são postos à disposição"*; e como *"«local de destino ou descarga» o local onde os bens em circulação forem entregues ao destinatário, presumindo-se como tal o constante no documento de transporte, se outro não for indicado"*.

20. O mesmo diploma exclui do seu âmbito, entre outros, os bens respeitantes a transações intracomunitárias a que se refere o Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro.

21. Uma vez que, conforme já esclarecido, as operações em apreço não estão abrangidas pelo regime mencionado no ponto anterior, o transporte dos bens está sujeito ao Regime de Bens em Circulação.

22. Assim, conforme decorre do artigo 2.º, alínea g) do citado diploma, nos documentos de transporte a emitir devem constar como destinatários ou adquirentes os sujeitos passivos a quem os bens são postos à disposição - in casu, os clientes intracomunitários, e, de acordo com a alínea i) do mesmo artigo 2.º, deve ser referido como local de destino ou descarga dos bens as instalações dos confeccionadores nacionais.

B. Prestações de serviço

23. No que diz respeito aos serviços prestados pelos confeccionadores nacionais aos sujeitos passivos *"intracomunitários"* importa, antes de mais, referir que a informação vinculativa é, nos termos do artigo 68.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, prestada sobre a situação tributária dos sujeitos passivos. Nos termos do n.º 4 da mesma norma, o pedido é apresentado por quaisquer dos sujeitos passivos a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º, por outros interessados ou seus representantes legais.

24. No presente pedido a Requerente solicita o enquadramento de prestações de serviços efetuadas pelos confeccionadores nacionais, nomeadamente se às mesmas se aplica o disposto no artigo 6.º do CIVA e quais as obrigações declarativas e de registo destes confeccionadores.

25. Considerando o previsto para o instituto da informação vinculativa, e uma vez que a Requerente não tem qualquer intervenção nestas operações que não seja a entrega da mercadoria nas instalações dos confeccionadores nacionais, o respetivo enquadramento fica afastado do âmbito do regime da informação vinculativa.

26. Contudo, de forma genérica e de acordo com os elementos fornecidos pela

Requerente, procede-se, em seguida, de forma sintética ao esclarecimento da questão colocada.

27. O artigo 4.º, n.º 2, al. c) do CIVA determina que se consideram prestações de serviço a título oneroso a entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

28. Assim, na situação enunciada pela Requerente, a transformação/confeção por parte dos confeccionadores nacionais configura uma prestação de serviços a título oneroso.

29. Sempre que uma operação tenha conexão com dois ordenamentos jurídicos distintos é imperativo apurar, face às regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA, onde se considera localizada e, como tal, onde é tributada.

30. No que diz respeito às prestações de serviços, quando o adquirente e o prestador dos serviços intervêm na qualidade de sujeitos passivos, e porque para esta situação concreta de confeção/transformação de tecido, não é aplicável qualquer regra específica, tem aplicação o artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, que estabelece que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços efetuadas a "*(u)m sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.*"

31. Decorre da interpretação desta norma que as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos se consideram localizadas e são tributadas no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente dos serviços, independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

III - CONCLUSÃO

32. Assim, na situação descrita pela Requerente, se os confeccionadores nacionais prestam o serviço a sujeitos passivos cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situa noutro Estado-Membro da UE, tais operações não são localizadas e, como tal, não são tributadas em Portugal, por aplicação a contrario do artigo 6.º n.º 6 alínea a) do CIVA.

33. Apesar de a prestação de serviços em causa não ser localizada e, como tal, não ser tributada em território nacional, subsiste a obrigação de emissão de fatura, na qual deve ser indicado o motivo justificativo da não liquidação do imposto "*IVA - autoliquidação*", por aplicação da regra geral do artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA.

34. Recordamos que este tipo de operações, que não são tributadas em território nacional por aplicação da referida norma e em que o adquirente é um sujeito passivo com sede ou estabelecimento estável noutro país da União Europeia, devem ser relevadas pelos prestadores de serviços no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva.

35. Estas operações são, também, relevadas na declaração recapitulativa prevista 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 RITI.

(1) Sobre esta matéria pode ser consultado, no Portal das Finanças em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_30218_2020.pdf, o Ofício-circulado n.º 30218, de 2020-02-03, da Área de Gestão Tributária - IVA.