

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- Artigo/Verba: Art.15º - Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens
- Assunto: Venda de malha para confeção de peças de vestuário a sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados Membros, cujos confeccionadores que procedem à sua transformação, por indicação do adquirente, se encontram localizados em território nacional.
- Processo: 27988, com despacho de 2025-05-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 1986.01.01, tendo iniciado a atividade em 1974.08.01. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Branqueamento e Tingimento" - CAE 13301, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
  2. Refere a Requerente que tem um cliente na Alemanha que pretende adquirir-lhe malha acabada, porém, quer que a fatura seja emitida em seu nome, com o endereço da Alemanha, e com isenção de IVA com base no artigo 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).
  3. A malha constante desta fatura, por indicação do cliente alemão, deve ser entregue a um sujeito passivo português, para proceder à confeção de peças de vestuário.
  4. Depois das peças estarem concluídas é aquele sujeito passivo português a enviar as peças fabricadas com a malha fornecida pela Requerente para o cliente alemão, para o qual já tinham enviado fatura da malha sem liquidação de IVA.
  5. Não obstante, como não é a Requerente que irá enviar as peças confeccionadas, não irá ter nenhum documento comprovativo da saída da malha para a Alemanha, mas sim o daquele sujeito passivo português.
  6. Nestes termos, vem questionar se quando fatura a malha ao cliente alemão terá de faturar com IVA a 23%, ou se bastará ter em sua posse uma declaração quer do cliente, quer do sujeito passivo português a comprovar a saída da malha transformada em peças de vestuário para a Alemanha.
- Enquadramento em sede de IVA:
7. De harmonia com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do CIVA (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, bem como as importações de bens.
  8. Por seu turno, de acordo n.º 1 do artigo 3.º, do CIVA, considera-se transmissão de bens a "transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".
  9. Já o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, sendo consideradas como tal as "operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens", nos termos do n.º 1 do artigo 4.º

do CIVA.

10. Acrescenta-se, na alínea c) do n.º 2 daquele preceito, que se considera, ainda, prestação de serviços 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".

11. Face às normas referidas, temos no caso em apreço, por um lado, uma transmissão de bens (fornecimento de tecidos) efetuada por um sujeito passivo nacional a um adquirente, sujeito passivo noutro Estado-Membro, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA e, por outro, um contrato de prestação de serviços de confeção de vestuário, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, celebrado entre o adquirente e um outro sujeito passivo nacional (que efetua o trabalho sobre os bens móveis corpóreos - comumente designado por "trabalho a feitiço"), que envia o vestuário já confeccionado àquele.

12. Este prestador de serviços procede à transformação/incorporação do referido tecido, em conjunto com outras matérias primas, num produto distinto, enviando-o ao mesmo sujeito passivo que efetuou a compra dos tecidos e faturando-lhe o respetivo serviço de confeção.

13. A respeito da localização das operações, dispõe o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA 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".

14. Assim, o conceito de transmissão de bens pressupõe a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, sendo tributáveis em território nacional quando nele estejam situados 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, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

15. 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.

16. 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 "(as) 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".

17. 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.

18. No caso concreto, 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.

19. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), 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 tenha saído fisicamente do território do Estado de entrega.

20. 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.

21. 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 n.º 1 do artigo 14.º do RITI é necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- a) A expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro, efetuada pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes;
- b) Que o adquirente, pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, 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;
- c) Que o sujeito passivo transmitente cumpra a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, de submeter uma declaração recapitulativa para o respetivo período devidamente preenchida, com exceção de situações, devidamente justificadas, em que corrija a falta detetada.

22. 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.

23. Conforme resulta do Ofício-circulado n.º 30231, de 2021-01-28, da Área de Gestão Tributária-IVA "[a] expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado-Membro e, a sua conseqüente saída do território nacional, constitui condição substancial da aplicação de qualquer uma das isenções de IVA previstas nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 14.º do RITI".

24. A prova da expedição ou transporte para outro Estado-Membro, bem como das restantes condições, incumbe ao sujeito passivo que pretende beneficiar da isenção.

25. 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, razão pela qual a operação é localizada e tributada em território

nacional, conforme se pode concluir da exposição supra efetuada.

26. Assim, no caso em apreço, os bens são colocados à disposição do adquirente no momento em que são vendidos pelo fornecedor, sendo entregues por este, por conta do adquirente, a um sujeito passivo confeccionador no território nacional.

27. Efetivamente, o poder de dispor dos bens como proprietário é transmitido em território nacional, porquanto aqueles bens apenas são entregues ao sujeito passivo confeccionador por determinação do adquirente, sendo este que contratualiza com o prestador de serviços os termos e condições em que vai fazer o trabalho contratualizado. Só posteriormente o bem acabado - distinto e de natureza diferente dos bens entregues para confeção - será expedido ou transportado, pelo confeccionador por conta do adquirente, com destino ao Estado-Membro onde este se encontra estabelecido.

28. Por todo o exposto, afigura-se ser de concluir pela não aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI à transmissão dos tecidos pela Requerente ao adquirente alemão, uma vez que 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, razão pela qual a operação é localizada e tributada em Portugal, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

29. Sendo uma operação localizada e tributada em território nacional, 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.

30. 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 passivos 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.

31. No que diz respeito ao serviço prestado pelo confeccionador nacional ao sujeito passivo alemão, diga-se, genericamente, que, enquanto 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, estamos perante uma prestação de serviços a título oneroso, conforme alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

32. Nesta situação concreta de confeção/transformação de tecido, não sendo 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".

33. Assim, sendo a prestação de serviços em causa localizada na Alemanha (sede do adquirente), o prestador de serviços estabelecido em território nacional emite a fatura, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, indicando como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, a menção «IVA - autoliquidação», em conformidade com o disposto no n.º 13

do artigo 36.º do mesmo código, devendo ser relevadas pelos prestadores de serviços no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva.

34. Estas operações são, também, relevadas na declaração recapitulativa prevista na alínea i), do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA (indicando no quadro 04, o tipo 5, em relação às operações efetuadas), a qual, deve ser enviada nos prazos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do RITI.

37. Finalmente, face ao exposto supra, considera-se prejudicada a questão referente os meios de prova da expedição ou transporte de bens, para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI.

Conclusão:

38. Face ao supra exposto, e atendendo às questões concretamente formuladas, cumpre concluir o seguinte:

39. Na situação descrita (venda de malha a clientes da União Europeia com transformação em Portugal), os bem transacionado é colocado à disposição do adquirente no momento em que são vendidos pelo fornecedor, sendo posteriormente entregues por este, por conta do adquirente sujeito passivo noutra Estado-Membro, a um sujeito passivo confeccionador no território nacional, sendo a operação localizada e tributada em Portugal, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

40. Posteriormente, o bem acabado - distinto e de natureza diferente dos bens entregues para confeção - será expedido ou transportado, pelo confeccionador por conta do adquirente, com destino ao Estado-Membro onde este se encontra estabelecido.

41. Nestes termos, cabe à Requerente, na fatura a emitir, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, liquidar o imposto devido, à taxa correspondente aos produtos transacionados (23%), 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.

42. Os sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados-Membros, pela aquisição destes bens podem solicitar o reembolso do imposto suportado em Portugal nos termos enunciados no ponto 30 da presente informação.

43. Quanto ao serviço prestado pelo confeccionador nacional ao sujeito passivo alemão, tal operação não é cá localizada e, como tal, não é tributada em Portugal, por aplicação a contrario da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, devendo nas faturas a emitir indicar o motivo justificativo da não liquidação do imposto, com a menção "IVA - autoliquidação", em conformidade com o n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, e devendo, ainda, relevar as operações no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica respetiva. Estas operações devem, também, ser relevadas na declaração recapitulativa prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, a qual, deve ser enviada nos prazos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do RITI.