

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: arts 1.º, n.º 1, al. b) e 2.º, n.º1, al. b); arts 5.º e 6.º, n.º 1.

Assunto: Localização de operações – Operações realizadas entre vários operadores, a partir de determinados territórios, com moldes e formas, pele e mão de obra.

Processo: **nº 13497**, por despacho de 2018-07-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

### I. Objeto do pedido

A Requerente solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o tratamento que deve ser dado, em sede do IVA, às operações representadas graficamente no presente pedido (Casos 1, 2 e 3), incluindo as de registo contabilístico das expedições de bens efetuadas diretamente pelos seus fornecedores, que aqui não têm sede, estabelecimento estável ou domicílio, para entrega a um outro sujeito passivo, situado fora do território aduaneiro da União, para a produção de gáspeas.

### II. Descrição das operações representadas graficamente

#### Caso 1

O fornecedor A (OE\_A), situado fora do território aduaneiro da União, fatura à Requerente (OE\_PT) a transmissão de moldes e formas, expedidos diretamente para outro país terceiro, onde serão utilizados para a produção de gáspeas a efetuar pelo OE\_B.

Finda a operação de produção, o OE\_B expede para Portugal as gáspeas acompanhadas da respetiva fatura comercial e os moldes e formas, acompanhados da fatura proforma, tendo como destinatário o OE\_PT (pessoa que realiza a importação em território nacional).

#### Caso 2

O fornecedor A (OE\_NL), situado no território aduaneiro da União (Holanda), fatura ao OE\_PT a transmissão de pele, expedida diretamente da Holanda para país terceiro, onde será utilizada para a produção de gáspeas a efetuar pelo OE\_B, e as formalidades aduaneiras cumpridas pelo transmitente da matéria-prima.

Finda a operação de produção, o OE\_B expede as gáspeas para Portugal, acompanhadas de uma fatura comercial emitida pela incorporação de outras matérias-primas, para além da pele, bem como a mão-de-obra e outros, tendo como destinatário o OE\_PT.

#### Caso 3

O fornecedor A (OE\_A), situado fora do território aduaneiro da União, fatura ao OE\_PT a transmissão de pele expedida diretamente para outro país terceiro, onde será utilizada na produção de gáspeas, a efetuar pelo OE\_B.

Finda a operação de produção, o OE\_B expede as gáspeas para Portugal,

acompanhadas de uma fatura comercial emitida pela incorporação de outras matérias-primas, para além da pele, bem como a mão-de-obra e outros, tendo como destinatário o OE\_PT.

#### Questões suscitadas

Sobre os casos descritos, a Requerente pretende saber:

- qual o tratamento ao nível do IVA para a fatura emitida pelos transmitentes dos moldes e formas e da matéria-prima ( OE\_A e OE\_NL) ao OE\_PT; e
- se existe necessidade de relevar contabilisticamente as expedições dos bens pelos OE\_A e OE\_NL para o OE\_B.

### **III. Análise e respetivo enquadramento em sede do IVA**

**1.** Da consulta efetuada ao Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes resulta que a Exponente pode realizar importações de bens, está enquadrada no regime de IVA normal de periodicidade mensal, registada para o exercício das atividades principal "FABRICAÇÃO DE CALÇADO", CAE 15201; e secundárias: "COM. RET.CALÇADO,ESTAB. ESPEC.", CAE 047721; "FABRICAÇÃO DE MOLDES METÁLICOS", CAE 025734, e de "FABRICAÇÃO DE OUTROS ARTIGOS DE PLÁSTICO, N.E.", CAE 022292, sendo, quanto ao tipo de operações, um sujeito passivo de IVA misto com o método de afetação real de todos os bens.

**2.** Dos casos apresentados, verifica-se o seguinte:

- Os moldes e formas são adquiridos, pelo OE\_PT, a um fornecedor situado fora do território aduaneiro da União;
- A matéria-prima (pele) é adquirida, pelo OE\_PT, a fornecedores situados fora do território nacional;
- Os moldes e formas, bem como a matéria-prima são expedidos diretamente pelos fornecedores (OE\_A e OE\_NL) para o OE\_B, a quem cabe a produção de gáspeas;
- a produção de gáspeas é efetuada fora do território aduaneiro da União, pelo OE\_B,
- o produto final (gáspeas) é expedido de país terceiro para Portugal, tendo como destinatário o OE\_PT.

**3.** A confirmar-se, em qualquer um dos casos, que os moldes e formas bem como da matéria prima foram expedidos diretamente para entrega ao OE\_B, situado em país terceiro,

a) Pelo fornecedor, OE\_A, situado em país terceiro (casos 1 e 3), a entrada em território nacional do produto final (gáspeas) bem como dos moldes e formas está sujeita a IVA nos termos gerais de tributação, cujo imposto é devido pela importação de bens a realizar pelo OE\_PT, por força do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, alínea b) e 2.º, n.º 1, alínea b), do CIVA conjugado com os artigos 5.º e 6.º, n.º 1, do mesmo Código.

Os documentos de suporte à importação são:

- As faturas emitidas pelos OE\_A, na qualidade de transmitentes dos moldes e formas e da matéria-prima, ao OE\_PT,

e

– a fatura emitida pelo OE\_B ao OE\_PT pela realização da operação de transformação,

cujo valor tributável dos bens importados é constituído nos termos do artigo 17.º do CIVA (cf. Circular n.º 4/2002, Série II ).

Se a importação das gáspeas ocorrer em momento diferente da importação dos moldes e formas, o documento de suporte à operação é a fatura emitida pela transmissão das gáspeas, partindo-se do pressuposto de que a matéria-prima foi totalmente fornecida pelo OE\_B (caso 1).

b) Pelo fornecedor, OE\_NL, situado noutro Estado-membro, tendo cumprido, em seu nome, as formalidades previstas para o regime aduaneiro da exportação (caso 2), a reimportação de bens, após a operação de transformação com incorporação de outras matérias primas, é uma operação tributável em território nacional, uma vez que o OE\_B está situado em país terceiro e não tem no território nacional sede, estabelecimento estável ou, na sua falta o domicílio a partir do qual os serviços sejam prestados, conforme resulta da regra de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Os documentos de suporte à operação são:

– a fatura emitida pelo OE\_NL ao OE\_PT pela transmissão de parte da matéria prima,

e

– a fatura emitida pelo OE\_B ao OE\_PT pela realização da operação de transformação, incluindo outras matérias-primas, cujo valor tributável é constituído nos termos do artigo 17.º do CIVA, face ao disposto no n.º 5 do citado normativo.

Note-se que por estarem em causa aquisições de bens e serviços, as faturas proforma, documento meramente informativo, sem relevância fiscal, apenas podem ser aceites a título provisório, devendo, obrigatoriamente, ser substituídas pelas correspondentes faturas comerciais.

Tratamento contabilístico das operações realizadas ao OE\_PT

**4.** No que se refere ao tratamento contabilístico das operações acima descritas, esta Direção de Serviços não presta qualquer informação por se tratar de matéria que extravasa o âmbito das competências que legalmente lhe estão atribuídas.

#### **IV. Conclusão**

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

i. a entrada em território nacional dos moldes e formas está sujeita a IVA por força do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, alínea b) e 2.º, n.º 1, alínea b), do CIVA conjugado com os artigos 5.º e 6.º, n.º 1, do mesmo Código (caso 1);

ii. a entrada em território nacional de gáspeas, após a operação de transformação, é uma operação tributável em sede de IVA,

• face à regra de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do

CIVA, no caso da matéria-prima ter sido adquirida noutro Estado-Membro, a partir do qual tenha sido expedida diretamente pelo fornecedor para o OE\_B e, por isso, não tenha sido tributada em IVA (caso 2),

e

- por força do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, alínea b) e 2.º, n.º 1, alínea b), do CIVA conjugado com os artigos 5.º e 6.º, n.º 1, do mesmo Código, no caso da matéria prima ter sido adquirida em país terceiro (caso 3).

iii. Constituem documentos de suporte à operação de importação as faturas comerciais emitidas ao OE\_PT, na qualidade de adquirente dos bens (moldes, formas e das gáspeas) e de destinatário dos serviços (operação de transformação);

iv. O valor tributável do IVA devido pela entrada dos bens, em qualquer um dos casos, é constituído nos termos do artigo 17.º do CIVA, conforme referenciado nas alíneas a) e b) do n.º 3 do precedente ponto III.;

v. Sobre o tratamento contabilístico das operações, a Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado não presta qualquer informação por se tratar de matéria que extravasa o âmbito das competências que legalmente lhe estão atribuídas.

#### V. Nota Final

**6.** Importa fazer notar que da consulta efetuada ao Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes resulta que a Requerente é um sujeito passivo misto por declarar o exercício, em simultâneo, de operações isentas sem direito à dedução e operações tributadas que conferem esse direito, o que não se coaduna, porém, com as atividades para as quais está registado, considerando que estas são sujeitas e não isentas do IVA.