

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA - RITI
- Artigo: 5º e 6º do CIVA e os artigos 8º a 11º do RITI.
- Assunto: Localização de operações - Operações internacionais envolvendo vários operadores
- Processo: nº 3238, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-27.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - SITUAÇÃO APRESENTADA

1. A entidade requerente, iniciou a sua atividade em 2011.04.01, encontrando-se enquadrada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, no regime normal, de periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de "Confecção de Outro Vestuário Exterior em Série", CAE nº 014131 e solicita informação vinculativa relativamente à forma de enquadramento da seguinte operação: **i)** A empresa "está vocacionada para a exportação (TIB uma vez que o mercado é a Comunidade Europeia)". **ii)** De entre os vários clientes, tem um, que está sediado na Suécia e que faz questão de fornecer as etiquetas para colocação nos artigos confeccionados em Portugal, sendo que, a chegada desses produtos à empresa, ocorre da seguinte forma: a) O produto vem da China, com destino a Portugal (Leixões), é desalfandegado em Portugal pela **XXX** em nome da empresa requerente e liquida o respetivo IVA, que depois é cobrado e faturado pela **XXX** acrescido dos custos associados ao desalfandegamento; b) Posteriormente a empresa sueca envia a fatura da mercadoria para posterior liquidação.

2. Em consequência, coloca a questão de saber como classificar esta operação, uma vez que os bens têm origem num País terceiro com destino a Portugal mas são faturados a outro sujeito passivo sediado noutro Estado membro, que por sua vez, os fatura ao sujeito passivo sediado em Portugal, com uma margem sobre o preço, ou seja, um valor diferente do que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou para liquidar o respetivo imposto.

II - OPERAÇÕES INTERNACIONAIS ENVOLVENDO VÁRIOS OPERADORES/ TRATAMENTO EM SEDE DE IVA / LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES

3. 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 do país. 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.

4. 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.

5. 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 art.º 5.º do Código sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Conceito de importação de bens

6. Conforme n.º 1 do art.º 5.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), "*Considera-se importação a entrada em território nacional de: a) Bens originários procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; b) Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.*"

7. O conceito de importação de bens constante do n.º 1 do art.º 5.º do CIVA, implica a passagem fronteiriça dos bens e a sua conseqüente entrada no território nacional, pelo que o critério de conexão relevante tem subjacente uma relação direta e objetiva com o território nacional.

8. No entanto, nem toda a entrada de bens no território nacional implica, para efeitos do IVA, que se esteja perante uma operação considerada como importação de bens.

9. Assim, para que a importação seja qualificada como tal, é necessário que os bens sejam originários ou procedentes de países ou territórios terceiros e não detenham ainda o estatuto aduaneiro de "mercadorias comunitárias". Tal não quer dizer, para que haja importação para efeitos de IVA, que os bens não possam dar entrada no território nacional a partir de um outro Estado membro, o que é necessário é que os bens não se encontrem em livre prática no território da Comunidade.

10. Por outro lado, ainda que os bens satisfaçam aquelas condições, não basta que dêem 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 art.º 5.º do CIVA, caso em que a importação só se verifica quando os bens forem introduzidos no consumo.

11. As importações de bens, estão, assim, sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, conforme prevê a alínea b) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, definindo o n.º 2 do mesmo artigo o conceito de "País terceiro" e "Território terceiro".

12. No plano interno, as regras de localização das operações previstas na incidência do IVA integram os artigos 5.º e 6.º do CIVA e os artigos 8.º a 11.º do RITI.

13. 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.

14. A regra geral de localização das transmissões de bens, tal como vem formulada no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, estabelece como elemento de conexão o lugar em que se inicia a expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente ou, não havendo expedição ou transporte, o lugar em que os bens são colocados à disposição do adquirente. A regra geral assume um carácter residual, sendo aplicável sempre que uma dada transmissão de bens, pela natureza destes ou pelas circunstâncias em que essa transmissão ocorre, não seja objeto de uma regra de localização específica.

Aquisições intracomunitárias de bens / localização

15. Regra geral, nos termos do art.º 1.º da alínea a) do RITI, são sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, desde que o vendedor seja também ele um sujeito passivo registado noutro Estado membro e que tenha agido nessa qualidade.

16. De acordo com o art.º 3.º do RITI, "*Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro*". Nestes termos uma aquisição intracomunitária de bens implica sempre a deslocação física de bens de um Estado membro da União Europeia para o território nacional.

17. O termo "expedição" contido neste preceito legal, pressupõe a deslocação física de um bem 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.

III - O CASO CONCRETO / OPERAÇÃO QUE DÁ LUGAR A IMPORTAÇÃO

18. Na situação em análise, afigura-se-nos que não se está perante o que se considera uma operação intracomunitária no âmbito do RITI, pelo facto de, em qualquer das operações relatadas, não existir transferência física de bens entre Estados membros, mas antes perante uma importação, por um lado e uma transmissão de bens localizada no território nacional, por outro.

19. Está-se perante uma operação em que o circuito da faturação não acompanha o percurso do bem (etiquetas), uma vez que a entidade requerente (Portugal) recebe essa mercadoria vinda de um país terceiro (China), que fatura esses bens a outro sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro (Suécia), que por sua vez, os fatura à empresa requerente (Portugal).

20. Segundo o explicitado, a empresa requerente faz uma importação de bens em Portugal, sendo o produto desalfandegado pela **XXX** em nome da empresa portuguesa, com liquidação de IVA pelas entidades alfandegárias, que depois é cobrado e faturado pela **XXX**, acrescido dos custos associados ao desalfandegamento. Posteriormente a empresa sueca envia-lhe a fatura

referente a essa mercadoria, para posterior liquidação.

IV- CONCLUSÕES

21. Expostos os princípios orientadores relativamente ao enquadramento em IVA das operações efetuadas com o mercado externo, de acordo com os pressupostos da situação descrita/questionada na exposição, em que os bens têm origem num país terceiro com destino a Portugal mas são faturados a outro sujeito passivo sediado noutro estado membro, que por sua vez os fatura ao sujeito passivo sediado em Portugal, com uma margem sobre o preço, ou seja, um valor diferente do que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou para liquidar o respetivo imposto, em sede da importação, é o seguinte o enquadramento para efeitos de IVA:

i) O destinatário dos bens, empresa requerente (Portugal), é o importador, ainda que à data aqueles não fossem sua propriedade. O imposto suportado nesta operação confere o direito à dedução, desde que mencionado nos documentos a que alude a alínea b) do n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, em nome e na posse da requerente;

ii) Sendo posteriormente faturada por empresa estabelecida na Suécia, pela transmissão dos bens que se encontram em território nacional e que aqui deram entrada por via aduaneira, tratando-se de uma operação sujeita a imposto em Portugal, deve a requerente, na qualidade de sujeito passivo adquirente, nos termos da alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, proceder à liquidação do imposto que ali se mostrar devido. Tal como referido no item anterior, o imposto assim liquidado confere direito à dedução, desde que verificados os pressupostos constantes do art.º 19.º e seguintes do CIVA.