

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 22º; DL nº 189/2009, de 12/08; DL nº 186/2009, de 1/08
- Assunto: Reembolsos de IVA - Sujeito passivo não residentes, registado para efeitos de IVA.
- Processo: nº 1144, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2010-10-01.
- 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.

1. A requerente, na qualidade de representante fiscal de um sujeito passivo com sede na Bélgica, solicita parecer sobre a seguinte situação:

- a) A empresa Belga, registou-se em Portugal, como não residente, sem estabelecimento estável, com o NIPC 980..... e procedeu à entrega de uma declaração de início de actividade, ficando enquadrada para efeitos de IVA, no regime normal trimestral, com a actividade de "Fabricação de Outros Textéis, NE", desde 2010.
- b) A referida empresa, no âmbito da sua actividade, efectuou uma importação de mercadoria de um país terceiro, tendo procedido ao pagamento do respectivo IVA na Alfândega.
- c) A mercadoria importada (fio) foi entregue a duas empresas portuguesas, que por sua vez deverão efectuar, somente, operações relacionadas com prestações de serviços sobre essas mercadorias, sendo estas, posteriormente enviadas para a Bélgica, ou entregues em Portugal, directamente ao cliente da representada.
- d) A empresa belga não efectua qualquer operação activa e as mercadorias são sempre sua propriedade, uma vez que as empresas portuguesas apenas lhe facturam as prestações de serviços que efectuam.

2. Face à situação descrita e por não ter conseguido esclarecer junto dos serviços, as dúvidas relacionadas com a solicitação de um pedido de reembolso de IVA, a requerente coloca as seguintes questões relacionadas com a matéria em questão:

- i) se a empresa belga pode pedir o reembolso do IVA na Bélgica, de acordo com a transposição da Directiva (DL 189/2009 de 12 de Agosto) ou,
- ii) se é obrigada a pedir o reembolso do IVA, aqui em Portugal, através do envio de uma declaração periódica trimestral. Visando esclarecer a situação colocada, refere-se o seguinte relativamente às matérias em questão:

ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA / INCIDÊNCIA REAL E INCIDÊNCIA PESSOAL

- 3.** O imposto sobre o valor acrescentado visa tributar as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efectuadas, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, de harmonia com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do Código do IVA (CIVA).
- 4.** De entre os factos tributários sujeitos ao imposto elencados no n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, contam-se, por força da respectiva alínea b), as operações qualificadas como "importações de bens".
- 5.** Por sua vez, a norma de incidência objectiva, constante da alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, vem considerar como sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas, que segundo a legislação aduaneira, realizem aquelas importações.
- 6.** Assim, são sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, com carácter habitual ou ocasional, realizem uma ou várias operações no âmbito de uma actividade económica, nos termos do art.º 2.º do CIVA.
- 7.** Trata-se, pois, de um imposto que incide sobre as operações económicas, com vista a atingir o consumo, abstraindo-se da qualidade das pessoas que efectuam essas operações.
- 8.** Daí que, face à natureza generalista do imposto a conceitualização das operações tributáveis: transmissões de bens, prestações de serviços ou operações que lhe possam ser assimiladas, sejam definições de âmbito alargado.

NORMAS APLICÁVEIS EM SEDE DE IVA AOS REEMBOLSOS SOLICITADOS POR SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES

- 9.** Uma das características da estrutura declarativa do IVA traduz-se na possibilidade de os sujeitos passivos ficarem numa situação de crédito perante o Estado e, conseqüentemente, terem direito a esse crédito e poderem efectivar o crédito através do método do reembolso, quando se verificarem determinadas condições previstas no art.º 22.º do CIVA.
- 10.** A expressão "sujeito passivo não residente" compreende entre outras, as entidades que, sendo intervenientes em operações tributáveis em Portugal, aqui não possuem sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal, mas possuem essa sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal noutra Estado membro.
- 11.** Assim as entidades não residentes em território nacional e que aqui não se encontrem registadas para efeitos do IVA, poderão solicitar, à Administração Fiscal Portuguesa, o reembolso do imposto que suportarem nas aquisições de bens e serviços que adquirirem em território nacional. As condições para que esse pedido se efective, encontram-se estabelecidas no actual REGIME DE REEMBOLSO DO IVA A SUJEITOS PASSIVOS NÃO ESTABELECIDOS NO ESTADO MEMBRO DE REEMBOLSO (aprovado pelo art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 189/2009, de 12 de Agosto), cujas regras adiante referiremos.

12. Ainda, relativamente a reembolsos a sujeitos passivos não residentes, foi proferido o seguinte entendimento transmitido através do Ofício-Circulado nº 30073/2005, de 24 de Março, desta Direcção de Serviços e que se transcreve: "...não obstante a inexistência de sede, estabelecimento estável ou domicílio, os sujeitos passivos não residentes estarão adstritos ao cumprimento das obrigações decorrentes do CIVA, caso aqui possuam um registo para efeitos de IVA ..." "Nestes casos, ficam nomeadamente sujeitos ao cumprimento das obrigações do Código do IVA, designadamente as de liquidação e pagamento do imposto devido pelas operações realizadas no território nacional ficando esvaziada de conteúdo a disposição contida na alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA."

13. Nos termos do mesmo Ofício Circulado, os reembolsos solicitados por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, mas que aqui tenham procedido à nomeação de representante, sujeito passivo do IVA no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, deverão ser concedidos ao abrigo do artº 22º do CIVA e respectiva legislação complementar, através da apresentação da declaração periódica do imposto.

SUJEITO PASSIVO NÃO RESIDENTE, REGISTADO EM PORTUGAL/NOMEAÇÃO DO REPRESENTANTE FISCAL

14. Nos termos do nº 1 do artigo 30º do Código do IVA (CIVA), *"Os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro podem proceder à nomeação de um representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes"*.

15. Ao representante fiscal são atribuídas as obrigações que incumbem ao sujeito passivo, simultaneamente os direitos inerentes ao mesmo, nomeadamente o direito à dedução do imposto suportado nos inputs da sua actividade.

16. Nos referidos termos, o representante fiscal deverá apresentar na declaração periódica, relativa às operações efectuadas no território nacional, o respectivo imposto liquidado, bem como o imposto dedutível nos termos do artº 19º e seguintes do Código do IVA.

17. Refere, também, o nº 3 do mesmo artigo que, *" O representante a que se referem os números anteriores deve cumprir todas as obrigações decorrentes da aplicação do presente diploma, incluindo a do registo, e é devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado"*.

18. Face ao teor da referida norma, verifica-se que a nomeação de representante não é obrigatória quando o sujeito passivo que aqui (território nacional) pratique operações tributáveis, tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro.

REGIME DE REEMBOLSO DO IVA A SUJEITOS PASSIVOS NÃO ESTABELECIDOS NO ESTADO-MEMBRO DE REEMBOLSO (ANEXO AO DECRETO-LEI Nº 186/2009, de 12 de Agosto)

19. O Decreto-Lei nº 186/2009, de 12.08, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 118º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, cria o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva nº 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro.

20. Conforme artigo 1º do citado Decreto-Lei, "a presente directiva define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), previstas no artigo 170º da Directiva 2006/112/CE, aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3º."

21. Nos termos do artº 2º da Directiva mencionada, são explicitados, nomeadamente, os seguintes conceitos: - Sujeito passivo não estabelecido no Estado-membro de reembolso "O sujeito passivo, na acepção do nº 1 do artigo 9º da Directiva 2006/112/CE, que não esteja estabelecido no Estado-membro de reembolso, mas sim no território de outro Estado-membro" - Estado membro de reembolso "O Estado-membro em que o IVA foi cobrado ao sujeito passivo não estabelecido no Estado-membro de reembolso relativamente a bens que lhe tenham sido entregues ou a serviços que lhe tenham sido prestados nesse Estado-membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-membro."

22. Conforme estabelece o nº 1 do artigo 5º do REGIME DE REEMBOLSO DO IVA A SUJEITOS PASSIVOS NÃO ESTABELECIDOS NO ESTADO MEMBRO DE REEMBOLSO, aprovado pelo artigo 6º do Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de Agosto: *"Têm direito ao reembolso do imposto suportado em território nacional os sujeitos passivos que, no período a que respeita o reembolso, satisfaçam as seguintes condições:*

a) Não disponham em território nacional da sede da sua actividade económica, de um estabelecimento estável, ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, do domicílio ou residência habitual, a partir dos quais tenham sido efectuadas operações tributáveis;

b) Não tenham efectuado qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços que se considere realizada no território nacional, com excepção:
i) Das prestações de serviços de transporte e dos serviços acessórios do transporte, isentos por força da alínea f) do n.º 1 do artigo 13.º ou dos artigos 14.º e 15.º do Código do IVA; ii) Das transmissões de bens e prestações de serviços cujo imposto seja devido pelos adquirentes, nos termos das alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA e do n.º 5 do artigo 24.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias."

23. Só pode ser solicitado o reembolso, nos termos do artigo 6º daquele Regime, do imposto suportado pelo sujeito passivo não estabelecido no território nacional, em transmissões de bens, prestações de serviços e importações de bens nele efectuadas, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações correspondentes às referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA), no n.º 2 do artigo 19.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) e na

alínea b) do n.º 1 do artigo anterior (nº 1 do artigo 6º). Exclui-se do direito ao reembolso o imposto suportado nas despesas mencionadas no artigo 21.º do CIVA, nas condições aí previstas (nº 2 do artigo 6º).

24. O pedido de reembolso deve ser apresentado, por via electrónica, no Estado membro de estabelecimento do sujeito passivo, para efeitos do seu envio à Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do nº 1 do artigo 7º daquele Regime.

25. Deste modo, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o pedido de reembolso apresentado por um sujeito passivo não estabelecidos no Estado-membro de reembolso (isto é no Estado-membro onde o IVA foi cobrado) deve ser submetido no Estado-Membro onde se situa a sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal do sujeito passivo.

PEDIDOS DE REEMBOLSO CONCEDIDOS AO ABRIGO DO ARTº 22º DO CIVA E LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR (Despacho normativo nº 18-A/2010, de 30.06)

26. O despacho normativo nº 18-A/2010, que entrou em vigor a 02.07.2010, veio revogar o despacho normativo nº 53/2005, de 15 de Dezembro e alterar as regras de concessão do reembolso, passando a exigir o cumprimento simultâneo de diversos requisitos e regulamentar os termos e condições de acesso ao Regime de Reembolso Mensal.

27. Em linhas gerais, este despacho normativo refere que a concessão de qualquer reembolso depende do preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: - Correcto preenchimento da declaração periódica (correspondência dos valores inscritos nos respectivos campos da declaração); - Inexistência de incumprimento da entrega das declarações periódicas de IVA, IRC ou IRS relativamente a períodos anteriores, ou seja, ter situação tributária regularizada; - Existência de conta bancária em nome do titular e confirmada pela respectiva instituição de crédito; - Inexistência de sujeitos passivos com NIF não identificado ou que tenham actividade cessada no período a que respeita o imposto, nas relações de clientes, fornecedores ou regularizações.

28. Assim, os sujeitos passivos que solicitem reembolsos através da declaração prevista no art.º 41.º do CIVA, devem remeter a respectiva declaração periódica dentro do prazo legal e por transmissão electrónica de dados, acompanhada dos elementos constantes das relações a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 2.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de Julho. **29.** Concretamente, a relação conforme Anexo II, a que se refere a mencionada alínea b) do citado Despacho normativo, deve conter a identificação por campo da declaração periódica dos fornecedores de bens ou serviços e das importações em que, com referência ao período declarativo, tenha havido liquidação de imposto, com indicação do respectivo valor de aquisição, do IVA dedutível e, se for caso disso, das situações em que, por força da lei, o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços se substitui ao fornecedor na liquidação do imposto.

PARECER

30. Colocada a questão de saber se a entidade em causa pode deduzir o imposto suportado nas importações, através da modalidade de pedido previsto no artº 6º do Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de Fevereiro, ou se pelo contrário, tem que deduzir esse imposto através da inclusão nas declarações periódicas a entregar e solicitar o reembolso nos termos do artº 22º do Código do IVA, tendo em conta a legislação mencionada na presente informação, referiremos o seguinte:

30.1 É condição indispensável para a tributação das operações sujeitas a IVA que as mesmas sejam realizadas por um sujeito passivo de imposto.

30.2 Conforme os dados fornecidos, resulta claro que a entidade referida (empresa belga), realizou importações de bens segundo a legislação aduaneira aplicável, bem como, foi ou será, adquirente de prestações de serviços que ocorrem em território nacional, sobre esses bens e, cujos prestadores são empresas portuguesas.

30.3 Também, por sua vez, efectuará a entrega dos mesmos a um cliente português, ou, eventualmente, procederá a uma transmissão de bens para a Bélgica, operações que, para efeitos do imposto, se consideram, em ambos os casos, localizadas em território nacional.

30.4 Assim, a empresa em causa, que procedeu ao registo para efeitos de IVA, independentemente da possibilidade que lhe é dada de proceder à nomeação de um representante e se verifica ter utilizado, pelas operações realizadas ou a realizar, assume a natureza de sujeito passivo do imposto, de acordo com o disposto na alínea a) do nº 1 do artº 2º do CIVA.

30.5 Nestes termos, não obstante, a entidade não dispor de sede da sua actividade económica, de um estabelecimento estável, ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, do domicílio ou residência habitual, a partir dos quais tenham sido efectuadas operações tributáveis, as operações em causa consideram-se realizadas no território nacional pelo que não satisfaz as condições para solicitar o reembolso nos termos do nº 1 do artº 5º do "Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos não Estabelecidos no Estado Membro de Reembolso", aprovado pelo artº 6º do Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de Agosto, tendo em conta as normas de aplicação para obtenção do mesmo, referidas nos pontos 22 e 23.

CONCLUSÃO

31. Do exposto conclui-se, relativamente ao enquadramento da situação objectivamente colocada, no que diz respeito à disciplina aplicável ao tipo de reembolso a solicitar, que a entidade em questão, enquanto sujeito passivo do imposto no território nacional, registada para efeitos de IVA e que procedeu à nomeação de representante fiscal, munido de procuração com poderes bastantes, a par do exercício de direitos, está sujeita ao cumprimento das obrigações previstas no Código do IVA e, conseqüentemente, ao pretender solicitar o reembolso de IVA, deve obedecer aos requisitos das normas enunciadas, ou seja, ao abrigo do artº 22º do CIVA e legislação complementar aplicável (despacho normativo nº 18-A/2010 de 30 de Junho).

