FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA. RITI.
- Artigo: 23.º.
- Assunto: Consignação – Operações Intracomunitárias - Reverse charge.
- Processo: n.º 1209, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2010-11-12.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A Consulente, adiante referenciada por (A), com sede no Reino Unido, é distribuidora oficial de uma empresa norte americana (B), do sector do design, marketing e distribuição de artigos para uso diário. Pretendendo expandir o negócio para Portugal, (B) constituiu em 2010, a empresa unipessoal (B PT). A consulente pretende informação vinculativa que confirme a aplicação do mecanismo do reverse charge previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA às operações que descreve no pedido.

ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES PELA CONSULENTE

2. (A) encontra-se registada em Itália (A IT), onde dispõe de stock armazenado, pretendendo expedir os bens deste país para Portugal, mantendo a propriedade dos mesmos até que sejam vendidos ao consumidor final pela (B PT), para o que celebraram entre si um contrato de comissão, ficando os bens nas instalações da (B PT).

3. Para efectuar a transferência dos bens, de Itália para Portugal, (A) registou-se em Portugal, designada por (A PT) (realizando uma operação assimilada a aquisição intracomunitária de bens). No entanto, não dispõe, no território nacional, de quaisquer meios humanos e/ou materiais, nem de representante fiscal, sendo os bens expedidos de Itália e entregues directamente nas instalações da (B PT).

4. Faz o enquadramento tributário das transferências dos bens para as suas necessidades, da Itália para Portugal, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 4.º do RITI, para realçar que apenas por este motivo e para cumprir as obrigações fiscais decorrentes, procedeu ao registo em Portugal. Neste contexto, liquidará o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI.

5. A (B PT) fornecerá à (A), numa base mensal, uma lista das vendas efectuadas no respectivo mês, com base na qual (A) emitirá a respectiva factura, líquida da comissão acordada, calculando o valor tributário de acordo com a alínea e) do n.º 2 do artigo 16.º, ou seja, o preço de venda acordado pelo comissário, diminuído da comissão. Uma vez que não dispõe dos meios humanos e/ou materiais em território nacional nem nomeou representante, considera que está em condições de beneficiar do mecanismo do reverse charge previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

6. Para fundamentar esta pretensão de aplicar a figura do reverse charge na

operação e tendo por pano de fundo a redacção da norma legal que regula esta figura, tece uma série de considerandos acerca do conceito de estabelecimento estável, recorrendo ao artigo 194.º da Directiva 2006/112/CE e à necessidade de clarificação do conceito no âmbito do denominado VAT Package, que levou ao entendimento do Comité IVA sobre o assunto e à emissão, pelos Serviços do IVA, dos ofícios-circulados n.ºs 30114, de 25 de Novembro e 30115, de 29 de Dezembro, ambos de 2009.

7. Realça a observação, no ponto VI do ofício n.º 30115, de que a noção de estabelecimento implica que o mesmo deve possuir uma consistência mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer como de receber e utilizar serviços, na acepção a que se refere o artigo 4.º e de acordo com as regras de localização do artigo 6.º, ambos do CIVA.

8. Considera que a relevância do conceito de estabelecimento estável no âmbito das prestações de serviços, face às regras introduzidas pelo VAT Package, deve manifestar-se também nas operações relativas a transferências de bens.

9. Entende também que um registo de IVA em território nacional não pode constituir, automática e invariavelmente, um estabelecimento estável, sendo indispensável o cumprimento das restantes condições inerentes a uma actividade económica.

10. Tece ainda outras considerações em torno do assunto. Não obstante, a situação supra descrita afigura-se suficiente para proceder a uma análise e decisão sobre o pretendido.

SOBRE O ENVIO DE BENS À CONSIGNAÇÃO ENTRE ESTADOS-MEMBROS DIFERENTES

11. O sistema comum do IVA, consagrado na Directiva 2006/112/CE do Conselho, não prevê um regime próprio de entrega de bens à consignação para venda, nos moldes em que esta se concretiza no território nacional. Efectivamente, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Regime do IVA das Transacções Intracomunitárias (RITI) é assimilada a aquisição intracomunitária de bens a título oneroso, *"a afectação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado por si, ou por sua conta, a partir de outro Estado membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua actividade"*. Esta afectação às necessidades da sua empresa ocorre, necessariamente, no contexto do exercício da sua actividade económica.

12. Ao remeter os bens à consignação, de um Estado membro para outro, o sujeito passivo consignante efectua uma operação assimilada a aquisição intracomunitária de bens no Estado de destino (no caso, Portugal), os quais permanecem propriedade sua até que se consuma a venda a um terceiro por parte do consignatário. O consignante (sujeito passivo expedidor dos bens) torna-se sujeito passivo do imposto no território nacional, por esta aquisição intracomunitária, por força do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, mas também por força da alínea a) do mesmo n.º 1 do referido artigo, na medida em que a transferência que faz, para as suas necessidades, tem por fim a prática de operações tributáveis no mercado interno, realizadas de

um modo independente e com carácter de habitualidade. Estas concretizam-se em cada momento em que ocorre a venda ao consumidor pelo consignatário, ocorrendo simultaneamente a transmissão, no mercado interno, do consignante para este.

13. Deste modo, a empresa consignante está obrigada, caso não opte por nomear representante nos termos do artigo 30.º, a proceder ao registo a que se refere o n.º 1 do artigo 29.º, ambos do CIVA, devendo simultaneamente cumprir as demais obrigações declarativas, de facturação e de pagamento do imposto liquidado.

14. Efectivamente, embora o sistema comum do imposto confira aos sujeitos passivos sedeados noutro Estado membro a possibilidade de realização de operações tributáveis sem nomeação de representante, a obrigatoriedade de registo no Estado membro onde realizam tais operações confere-lhes o estatuto de sujeito passivo nacional, impondo-se-lhes o conjunto de deveres e direitos inerentes, dos quais se destacam os de liquidação, facturação, dedução e entrega do imposto ao Estado.

15. O artigo 194.º da Directiva 2006/112/CE prevê que, quando as entregas de bens ou as prestações de serviços tributáveis forem efectuadas por sujeitos passivos que não se encontrem estabelecidos no Estado membro em que o IVA é devido, os Estados membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços, determinando as condições de aplicação desta disposição.

16. Esta norma toma expressão na legislação nacional, nas alíneas e) e g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Com ela o transmitente ou prestador fica desobrigado, não só da liquidação e entrega do imposto ao Estado, como do registo para efeitos de IVA. Na base desta aplicação do reverse charge está o pressuposto de que o vendedor ou prestador não pratica nem vem a praticar operações no mercado interno com carácter de habitualidade, nem realizou previamente qualquer operação que reúna os pressupostos de incidência real que o obrigue a registo.

17. A aplicação do reverse charge no caso da entrega de bens à consignação não é de interpretação consensual no seio da União Europeia e não tem sido acolhida na jurisprudência nacional, pelo facto de se estar perante a realização de duas operações distintas, já no mercado interno do Estado membro de destino dos bens, o que obriga ao registo e cumprimento das regras do imposto nesse Estado membro pelo sujeito passivo não residente. De facto, embora possa não dispor de local próprio para manter os bens em stockagem, o consignante utiliza as instalações do consignatário para esse efeito, não deixando de manter, a todo o tempo, a sua propriedade e a faculdade de dispor dos respectivos bens.

18. Nesta conformidade, deve a empresa proceder à liquidação do IVA devido pela aquisição intracomunitária, em factura ou documento interno emitido pela própria, nos termos dos artigos 23.º e 27.º do RITI, devendo apurar o valor tributável da operação nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 16º do CIVA, aplicável por força do disposto no n.º 2 do artigo 17º do RITI.

19. Uma vez que a aquisição intracomunitária se relaciona com a posterior realização de operações tributáveis no território nacional, por parte do sujeito passivo comunitário, o imposto liquidado nos termos referidos anteriormente

pode ser deduzido pelo próprio na respectiva declaração periódica de imposto, de harmonia com o n.º 1 do artigo 19.º do RITI.

20. A transmissão dos bens para o consignatário configura uma operação interna, como se referiu, com todos os efeitos daí decorrentes em sede do imposto, ocorrendo o facto gerador da transmissão entre o consignante (empresa comunitária) e o consignatário (empresa nacional) no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente, como também se referiu antes e de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º, no n.º 1 do artigo 6.º e n.º 5 do artigo 7.º, todos do CIVA.

CONCLUSÃO

20. A pretensão da consulente não merece acolhimento, por falta de suporte legal.

21. Por realizar operações tributáveis com carácter de habitualidade no território nacional, consubstanciadas na venda dos bens colocados previamente nas instalações do cliente em regime de consignação, a consulente preenche os pressupostos de incidência subjectiva e material em sede de IVA, devendo cumprir as obrigações de facturação e liquidação do imposto, não se lhe aplicando o disposto na alínea g) do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.