

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º
29º

Assunto: Empresa não residente – Armazém em Portugal

Processo: T909 2006018– despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 24-02-06

Conteúdo: 1. A questão colocada prende-se com o enquadramento, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, de operações efectuadas a partir de um armazém localizado em território nacional, detido por empresa sediada, presume-se, na Alemanha.

2. Efectivamente, a citada empresa tenciona centralizar num armazém localizado em Portugal as mercadorias que aqui comercializa.

Infere-se que, para tal, coloque naquele armazém mercadorias que fabrica ou detém em stock no país de origem ou outro, de origem comunitária ou não. Este será, igualmente, o ponto de partida daquelas, para os seus clientes, que aparentemente serão exclusivamente nacionais.

Na exposição é, ainda, afirmado que:

"Colocar um depósito de material em Portugal num armazém com aluguer pago pela Empresa X.. "

"O manuseamento dos artigos no referido armazém será efectuado pelos funcionários da exponente. "

"A distribuição/envio de material para os Clientes será efectuada desde o Armazém de Portugal da seguinte forma, em vez de ser enviado directamente desde a Alemanha ou de outro país onde a Empresa X tenha stock.

Conforme vão chegando as encomendas/pedidos dos respectivos clientes, enviamos a mercadoria de imediato com Guia de Transporte, e, um a duas vezes por semana enviaremos todas as guias de transporte emitidas no armazém de Portugal para a Alemanha para serem facturadas e enviadas as respectivas facturas a cada cliente, passando desta forma a ser uma importação directa pelos respectivos clientes, desde a Alemanha ";

3. Nestes termos, para um melhor esclarecimento, haverá que, inicialmente, individualizar os momentos fiscais a que as mercadorias em apreço estarão sujeitas. Quer isto dizer que é necessário decompor as diversas operações que decorrem - ou poderão decorrer - da actividade do projectado armazém, de acordo com os elementos fornecidos.

Serão elas:

- aquisições intracomunitárias de bens que, destinando-se ao armazém localizado em Portugal, são oriundos de outros países comunitários. Englobam-se, aqui, as transferências de mercadorias oriundas do território alemão, nomeadamente da sede da respectiva empresa, que para o efeito, são assimiladas a aquisições intracomunitárias;

- detenção (armazenagem) dos citados bens em território nacional;

- transmissão das mercadorias armazenadas em território nacional para sujeitos passivos estabelecidos em Portugal.

4. Quanto ao enquadramento, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

4.1 Será de salientar que o IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, de matriz comunitária, cujos princípios se encontram plasmados na Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE), de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

4.2 Nos artºs 8º e 9º daquela Directiva são previstas as regras de localização das operações - o chamado "princípio da territorialidade material" - destinadas a delimitar espacialmente os factos tributários, a que corresponde, no ordenamento jurídico interno, o artº 6º do Código do IVA (CIVA).

4.3 Visa-se, desse modo, estabelecer os elementos de conexão com o território (v.g. situação dos bens, localização dos consumos, sede, ou domicílio dos intervenientes) que definem o âmbito de incidência espacial do imposto e permitem considerar determinada operação como efectuada no território de um país.

4.4 A Sexta Directiva possui, portanto, mecanismos próprios destinados a impedir a dupla tributação nas operações em que se verifique a ocorrência de um ou mais elementos de contacto com sistemas fiscais estrangeiros, não sendo aplicáveis em sede de IVA as convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação, aliás referentes, exclusivamente, à tributação em impostos sobre o rendimento.

5. Efectivamente, nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 1º do Código do IVA, estão sujeitas a imposto "as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal", vindo, por sua vez, o artº 6º do mesmo Código, delimitar o conceito de operações realizadas no território nacional.

Nesse domínio, e no que respeita particularmente às operações qualificadas como transmissões de bens, decorre do nº 1 do artº 6º do citado Código que as mesmas são consideradas efectuadas em território nacional sempre que os bens nele se encontrem no momento em que se inicia a expedição ou transporte para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são colocados à disposição do adquirente.

6. Por outro lado, o conceito de sujeito passivo do imposto, constante da alínea a) do nº 1 do artº 2º do CIVA, abrange as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, pratiquem:

-com carácter de habitualidade, actividades de produção, comércio ou prestação de serviços;

ou

-uma operação tributável relacionada com o exercício daquelas actividades, onde quer que esse exercício ocorra;

ou

-uma operação tributável que, embora não estando relacionada com o exercício das referidas actividades, preencha os pressupostos de incidência

real do IRS ou IRC.

7. Abrangendo as pessoas singulares ou colectivas que desenvolvam habitualmente uma actividade económica no estrangeiro, desde que pratiquem qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços no território nacional, costuma afirmar-se que a noção de sujeito passivo do IVA assume um carácter "transnacional", não sendo, portanto, impeditivo da sujeição a imposto o facto de a entidade que realize aquelas operações não dispor de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

Para tanto, será bastante que as operações qualificadas como transmissões de bens ou prestações de serviços, na acepção, respectivamente, dos artºs 3º e 4º do CIVA, sejam consideradas efectuadas no território nacional, de harmonia com as regras de localização das operações tributáveis definidas no artº 6º do referido Código.

8. Deste modo, relativamente às operações efectuadas entre a detentora do armazém em apreço e os operadores nacionais, dado que as mercadorias se encontram em território nacional (armazenadas) no momento em que são objecto de transmissão entre a empresa alemã, no papel de transmitente, e os clientes sediados em Portugal, na qualidade de adquirentes, tais transmissões encontram-se sujeitas a IVA neste país, competindo à empresa vendedora a liquidação do imposto que se mostre devido, mediante aplicação da taxa correspondente, prevista no nº 1 do artº 18º do CIVA.

8.1 Assumindo, como se viu, a qualidade de sujeito passivo do imposto, a detentora do armazém encontra-se adstrita ao cumprimento das várias obrigações decorrentes da tributação, mais concretamente a obrigação de pagamento prevista no nº 1 do artº 26º e as várias obrigações acessórias elencadas no nº 1 do artº 28º, ambos do Código do IVA.

8.2 Dado estar em causa um sujeito passivo não residente que, segundo se infere do texto da exposição, não dispõe de estabelecimento estável em território nacional, tais obrigações poderão, nos termos do nº 1 do artº 29º do mencionado Código, ser cumpridas por representante residente em território nacional, munido de procuração, com poderes bastantes e que responderá solidariamente com o seu representado pelo pagamento do imposto que se mostre devido.

No entanto, como se poderá verificar pela letra da lei, o nº 1 do citado artº 29º, não dispõe, objectivamente, a obrigação de nomeação de representante aos sujeitos passivos não residentes que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado membro.

A expressão "poderão" não determina obrigação mas tão somente a possibilidade de.

8.3 Assim, na hipótese de não ser nomeado representante para cumprimento das obrigações derivadas da prática de operações tributáveis em território nacional por um sujeito passivo não residente, caberá ao adquirente das mesmas proceder ao pagamento do imposto, que se mostre devido, nos termos do artº 26º, nº 3 do CIVA, face ao estatuído na alínea g) do nº 1 do artº 2º do mesmo diploma legal.

9. Analisado que foi o enquadramento em IVA das transmissões de bens protagonizadas pela referida detentora do armazém, cumprirá, seguidamente,

fazer referência às operações que antecedem essa transmissão, mais concretamente o envio daquelas mercadorias, a partir da Alemanha ou qualquer outro Estado-membro para território nacional, quer sejam transferidas pela própria empresa alemã, quer sejam adquiridas a outros fornecedores comunitários, as quais se mantêm na propriedade daquela até ao momento da sua posterior transmissão para os clientes em Portugal.

10. Nos termos da alínea a) do artº 1º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado *"as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no nº 1 do artigo 2º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do nº 2 do artigo 9º, nem os transmita nas condições previstas nos nºs 1 e 2 do artigo 11º"*.

Por sua vez, o artº 4º, nº 1, alínea a) do citado diploma legal, considera assimilada a aquisição intracomunitária de bens efectuada 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"*.

11. Apelando para o mencionado ao longo dos pontos 4 a 7 da presente informação, aduzindo-lhes o princípio geral constante do artº 1º, nº 1, alínea c), do CIVA, que determina a sujeição a imposto sobre o valor acrescentado das operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, poderemos constatar que, face ao estabelecido na alínea d) do nº 1 do artº 2º do citado Código, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que efectuem operações intracomunitárias nos termos do mencionado Regime (RITI).

12. Na situação em análise, dado que, como podemos verificar, a empresa alemã assume a qualidade de sujeito passivo do IVA em Portugal, estando, quer as transferências de bens a partir do Estado membro em que se encontra sediada, quer as respectivas aquisições, a partir de outro Estado membro, ou, inclusivamente, as importações, por si protagonizadas, relacionadas com a actividade que aqui exerce, ou seja, com a sua posterior transmissão no território nacional, tais operações subsumem-se em operações, sejam as assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, aquisições intracomunitárias propriamente ditas ou importações, efectuadas no território nacional, por força do disposto na alínea a) do nº 1 do artº 4º, alínea a) do nº 1 do artº 1º, ambos do RITI e artº 5º do CIVA, respectivamente.

12.1 Nessa conformidade, deverá aquela entidade proceder à liquidação do IVA correspondente ao valor tributável das referidas aquisições de bens, valor tributável esse determinado de harmonia com as regras previstas na alínea b) do nº 2 do artº 16º do CIVA, aplicáveis em virtude da norma remissiva constante do artº 17º do RITI.

12.2 Dado que as referidas aquisições intracomunitárias se relacionam com a posterior realização de operações tributáveis no território nacional por parte

daquela empresa, os montantes de IVA liquidados nos termos referidos no ponto anterior poderão ser deduzidos pela mesma nas respectivas declarações periódicas de imposto, conforme estabelece o n.º 1 do art.º 19.º do RITI, sendo caso, é claro, que aquela entidade tenha procedido ao registo ou à nomeação de representante em Portugal.

13. Repare-se, no entanto, que, relativamente às operações efectuadas pela empresa alemã que constituem operações intracomunitárias - aquisições de bens para o território nacional, onde se incluem as possíveis transferências com vista às necessidades daquela empresa, que se subsumem em operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do RITI, a determinação do sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto, adiante designado, para facilidade de entendimento textual, de "devedor do imposto" sobre o valor acrescentado, não poderá ser semelhante à funcionalidade prática mencionada no ponto 8.3 da presente informação que, em suma, se consubstancia na transferência da obrigação de pagamento do imposto do operador activo para o passivo, ou seja, do fornecedor (não residente) das mercadorias para o seu adquirente (sujeito passivo em território nacional).

14. Efectivamente, neste caso, a empresa alemã acaba por ser o único sujeito passivo (já vimos que assim é considerado pela prática deste tipo de operações) que intervém nestas operações, enquanto localizadas no território nacional, posto que, o adquirente é o próprio sujeito passivo não estabelecido.

15. Relembrando o âmbito de funcionamento do projectado "armazém" de mercadorias, localizado em território nacional, onde a empresa alemã efectuará as seguintes operações activas:

-aquisição intracomunitária de mercadorias a sujeitos passivos estabelecidos em outros Estados membros ou, inclusivamente a transferência das mesmas do território alemão para o armazém localizado em Portugal, sendo esta assimilada a aquisição intracomunitária de bens efectuada a título oneroso por força da alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI);

-transmissão das mercadorias armazenadas em território nacional para sujeitos passivos estabelecidos em Portugal;

cuja realização lhe confere o estatuto de sujeito passivo do IVA em Portugal.

15.1 Como já se viu, se aquela empresa apenas efectuasse transmissões de bens no mercado interno a sujeitos passivos dos mencionados na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, não necessitaria (não estaria obrigada) a registo nem à nomeação de representante, uma vez que as obrigações derivadas daquelas operações seriam cumpridas pelo adquirente.

15.2 No entanto, como se pode constatar, aquela empresa não realiza apenas aquele tipo de operações. Realiza, ainda, outras em que não é possível recorrer à figura da substituição do sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto.

15.3 Deste modo, competir-lhe-á o cumprimento das várias obrigações decorrentes da tributação, mais concretamente a obrigação de pagamento prevista no n.º 1 do art.º 26.º e as várias obrigações acessórias elencadas no n.º 1 do art.º 28.º, ambos do CIVA.

15.4 Para tal, deverá a empresa alemã proceder ao registo em Portugal,

podendo, se o desejar, nomear representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

16. Quanto aos procedimentos administrativos aplicáveis aos movimentos de mercadorias.

16.1 Inicialmente, no que concerne à obrigação de emissão de facturas ou documentos equivalentes, será de referir que as mesmas devem conter os elementos previstos no artº 35º do CIVA, devendo, ainda, a respectiva numeração e impressão estar submetida às regras previstas no artº 5º, no nº 7 do artº 6º, nos nºs 1 e 2 do artº 8º e nos artºs 9º a 12º do Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de Julho, mercê da redacção que foi dada ao artº 5º do Decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho, pelo artº 5º do Decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro.

16.2 No que se refere à circulação de mercadorias entre o "armazém" e os adquirentes das mesmas localizados em território nacional, deverão as mesmas ser acompanhadas dos documentos de transporte a que se refere o citado Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de Julho.

17. Em conclusão, face ao exposto, a empresa alemã será um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado pelas operações que, no caso em apreço, se consideram realizadas no território nacional.

Face a esta afirmação e ao tipo de operações a efectuar, aquela empresa deverá proceder ao registo em Portugal, podendo, se o desejar, nomear representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

Assim sendo, competir-lhe-á o cumprimento das várias obrigações decorrentes da tributação, mais concretamente a obrigação de pagamento prevista no nº 1 do artº 26º e as várias obrigações acessórias elencadas no nº 1 do artº 28º, ambos do CIVA.

Tais obrigações deverão ser cumpridas no serviço de finanças de Lisboa- 3, caso aquela entidade se mantenha na qualidade de não residente, não possuindo, portanto, estabelecimento estável em território nacional.