

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 1 do art.º 30.º do CIVA; art.º 19.º da LGT
- Assunto: Representante fiscal - Renúncia à representação - Domicílio fiscal eletrónico - Serviço público de notificações eletrónicas
- Processo: **n.º 13431**, por despacho de 2018-10-19, do Subdirector-Geral dos Serviços do IVA
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - PEDIDO

A Requerente solicita, nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a emissão de uma informação vinculativa, com o propósito de se providenciar o enquadramento jurídico-tributário, relativamente aos seguintes factos:

**1.** A Requerente prossegue a atividade referente ao CAE 70220 - OUTRAS ATIVIDADES DE CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO.

**2.** No âmbito desta atividade, a Requerente presta diversos serviços de assessoria e consultadoria no domínio fiscal, nomeadamente, serviços relacionados com o cumprimento das obrigações declarativas inerentes ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), bem como serviços de representação fiscal, quer a sujeitos passivos residentes em Estados-Membros da União Europeia, quer a sujeitos passivos residentes em países terceiros.

**3.** Tem a Requerente conhecimento de que:

a. Quando se considere que uma entidade, não estabelecida em território nacional, preenche os requisitos legais para ser um sujeito passivo do IVA, em Portugal, deve, conseqüentemente, registar-se, para efeitos deste imposto, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira;

b. Sendo um sujeito passivo, deve, obrigatoriamente, cumprir com as obrigações declarativas, de faturação e de pagamento do imposto, tal como estas se encontram consignadas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA);

c. Tratando-se de um sujeito passivo residente num outro Estado-Membro, estabelece, o n.º 1 do art.º 30.º do CIVA a faculdade/opção de se proceder à nomeação de um representante fiscal. Por seu turno, o n.º 2 deste mesmo dispositivo legal, refere que a nomeação de um representante fiscal é obrigatória, quando se trate de sujeitos passivos residentes em países terceiros.

d. O representante fiscal deve cumprir com todas as obrigações decorrentes do CIVA, sendo, igualmente, responsável solidário pelo pagamento do imposto.

**4.** Menciona, ainda, a Requerente, que, a Lei N.º 114/2017, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2018), alterou o art.º 19.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de determinar que: "o representante pode renunciar à representação nos termos gerais, mediante comunicação escrita

ao representado, enviada para a última morada deste" (vide o n.º 9 do art.º 19.º da LGT).

**5.** Tendo sido, igualmente, introduzido um n.º 10, a este mesmo dispositivo legal, pelo qual se estatui que: *"a renúncia torna-se eficaz relativamente à Autoridade Tributária e Aduaneira quando lhe for comunicada, devendo esta, no prazo de 90 dias a contar dessa comunicação, proceder às necessárias alterações, desde que tenha decorrido pelo menos um ano desde a nomeação ou tenha sido nomeado novo representante fiscal"*.

**6.** Realça, ainda, a Requerente, que o Decreto-Lei N.º 93/2017, de 1 de agosto, tinha, previamente, alterado o n.º 2 do art.º 19.º da LGT, o qual passou a ter a seguinte redação: *"O domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal eletrónico, que inclui o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital e no serviço público de caixa postal eletrónica"*.

**7.** Tendo, ainda, sido, por este último diploma legislativo, alterado o então n.º 12 (atual n.º 14) daquela mesma norma legal, no sentido de que: *"a obrigatoriedade de designação de representante fiscal ou de adesão à caixa postal eletrónica não é aplicável aos sujeitos passivos que aderiram ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, com exceção do previsto quanto às pessoas coletivas ou outras entidades legalmente equiparadas que cessem atividade"*.

**8.** Adicionalmente, e com o aditamento do então n.º 13 (atual n.º 15), passou a quedar legalmente estipulado que: *"o cancelamento da adesão ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, relativamente às pessoas singulares e coletivas residentes fora da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, só produz efeitos após a prévia designação de representante fiscal"*.

**9.** Entende, a Requerente, que, em concomitância com estas alterações e aditamentos legislativos, se pode concluir que:

a. O domicílio fiscal passou a integrar a morada única digital, e, no caso de sujeitos passivos que optem por este serviço, deixa de existir a obrigatoriedade de designação de representante fiscal;

b. Se o serviço de adesão à morada única digital for cancelado, no caso de residentes em países terceiros, esse cancelamento só produz efeitos após a nomeação de representante fiscal;

c. O representante passa a poder renunciar à representação fiscal, tornando-se esta eficaz, no prazo de noventa dias após a respetiva comunicação, desde que a representação tenha a duração mínima de um ano ou haja sido nomeado novo representante.

**10.** A Requerente sustenta que se tornou, portanto, desnecessária a intervenção de um representante, para efeitos do IVA, quando o representado obtenha uma morada única digital, dado que as disposições legais, consignadas na LGT, são aplicáveis subsidiariamente, no contexto do CIVA (vide os parágrafos 2.º, 6.º e 8.º do preâmbulo ao Decreto-Lei N.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprova a LGT e define os princípios gerais que regem o direito fiscal e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes).

**11.** Pelo que, pretende, a Requerente, que lhe seja sancionado o seguinte entendimento, no que concerne à renúncia à representação fiscal, para efeitos do IVA:

a. É permitido que os representados (i.e., sujeitos passivos não residentes em território nacional) associem a respetiva morada única digital, passando, em decorrência, a ser desnecessária a intervenção de um representante fiscal;

b. Caso assim não se entenda, o que se concede por mera cautela, e na eventualidade de a Requerente ser nomeada como representante fiscal, deve permitir-se que a mesma possa proceder à respetiva renúncia, nos termos e com os efeitos previstos no art.º 19.º da LGT.

## **II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO**

Pronunciando-nos sobre os factos descritos pela Requerente, cumpre informar o seguinte:

**12.** O IVA é um imposto de matriz comunitária, regido pelo Direito da União, pelo que, a ordem jurídica nacional deve, obrigatoriamente, submeter-se às especificações normativas, constantes, nomeadamente, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, "relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado" (Diretiva IVA), cujo regime legal se encontra transposto, na ordem jurídica nacional, no CIVA.

**13.** Constata-se, portanto, que as disposições nacionais, em matéria do IVA, devem adequar-se, e não podem contender, com as constantes na Diretiva IVA (tendo-se, mesmo, entendido que, quando uma norma interna se encontra em dissonância com as normas da diretiva, passa, esta, a ter efeito direto, na jurisdição nacional, nos mesmos termos que um Regulamento comunitário)(1).

**14.** Assim sendo, somos forçados a declinar a pretensão da Requerente, de aplicar, no contexto do IVA, as disposições legais referentes ao regime de representação fiscal, previsto no art.º 19.º da LGT, já que a Diretiva IVA possui um regime próprio/idiossincrático, sobre esta matéria.

**15.** Na realidade, o art.º 204.º da Diretiva IVA prescreve que, quando o devedor do imposto for um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o IVA seja devido, os Estados-Membros podem permitir-lhes a designação de um representante fiscal, como devedor do imposto. Por seu turno, prescreve-se que, quando o sujeito passivo esteja sediado ou estabelecido num país terceiro, relativamente ao qual inexistam qualquer instrumento jurídico de alcance análogo ao previsto na Diretiva 76/308/CEE e no Regulamento (CE) n.º 1798/2003, os Estados-Membros podem obrigar à designação de um representante fiscal.

**16.** O conteúdo normativo deste art.º 204.º da Diretiva IVA foi objeto de transposição interna pelo art.º 30.º do CIVA, por intermédio do qual se estatui a obrigatoriedade legal de nomeação de um representante fiscal, munido de procuração com poderes bastante, por parte de entidades não residentes/estabelecidas em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis, contanto que não se encontrem sediadas, domiciliadas ou estabelecidas noutro Estado-Membro (na eventualidade de disporem de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro, a nomeação de

um representante fiscal, para efeitos do IVA, passa a revestir um cariz opcional/não obrigatório)(2).

**17.** A justificação para a não obrigatoriedade de nomeação de um representante fiscal, no que concerne a sujeitos passivos sediados, domiciliados ou estabelecidos noutra Estado-Membro, advém de um esforço de simplificação do sistema comum do imposto, em geral, e da determinação da pessoa responsável pelo pagamento do imposto, em particular(3). O qual se fundamenta, entre outros, na aplicação do Regulamento (UE) n.º 904/2010, do Conselho, de 7 de outubro de 2010 "relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado"(4).

**18.** Pelo contrário, quando se esteja perante sujeitos passivos que, praticando operações em território nacional, se encontrem sediados/estabelecidos/domiciliados em países terceiros (com os quais inexistente o quadro legal de cooperação administrativa e de assistência mútua, vigentes na UE, por força, entre outros, do referido Regulamento n.º 904/2010), urge que essa nomeação passe a revestir cariz obrigatório (i.e., dado que o mecanismo de cooperação administrativa, vigente no espaço da UE, inexistente quanto a países terceiros, há que assegurar, desde logo, a recuperação do imposto, através da imposição legal de nomeação de um representante fiscal, responsável solidário pelo pagamento do ónus tributário).

**19.** Realce-se, neste contexto, que o regime da responsabilidade solidária institui uma obrigação, partilhada por vários indivíduos, de pagamento de uma dívida (i.e., pode-se reclamar o pagamento da dívida a qualquer um dos devedores ou, inclusivamente, a todos eles, sem que nenhum destes se possa recusar ao seu cumprimento).

**20.** Para efeitos tributários, ela traduz-se na faculdade de o Estado poder exigir, de uma pluralidade de contribuintes, o pagamento do imposto em falta.

**21.** Não obstante, a solidariedade tributária não se pode confundir com o regime da responsabilidade solidária.

**22.** Na realidade, o conceito genérico de solidariedade tributária define-se, para efeitos jurídico-tributários, no dever, de cada um dos devedores, de responder pela prestação integral (5) da obrigação de imposto. Não obstante presumir-se(6), que, nas relações entre si, aqueles devam participar, em partes iguais, no montante de tributo em falta(7), sempre que da relação jurídica, entre eles existente, não resulte que são diferentes as suas partes, ou que só um deles deva suportar o encargo total(8).

**23.** Por seu turno, a responsabilidade tributária solidária nasce com o incumprimento pelo sujeito passivo, em relação ao qual se verifica o facto tributário.

**24.** Ou seja: "Nos casos da solidariedade tributária, quem realiza a prestação é também devedor originário, embora em relação a uma quota-parte dessa prestação que, em consequência do regime da solidariedade, não é dividida. Nos casos da responsabilidade solidária, quem realiza a prestação tributária não é, de modo algum, seu devedor originário, nem pela totalidade nem por parte dela"(9).

**25.** Constatamos, portanto, que os n.ºs 3 e 5 do art.º 30.º do CIVA instituem uma responsabilidade tributária solidária do representante fiscal do sujeito passivo não residente/não estabelecido, que advém da circunstância de ter

sido emitida, em seu nome, uma procuração com poderes bastantes para o ato (i.e., para cumprir, em representação do sujeito passivo não residente/estabelecido, com todas as obrigações legais, que lhe são exigíveis, para efeitos do IVA).

**26.** Realce-se, ainda, que, de acordo com a informação vertida no Processo I302 2005006 (publicada no Portal das Finanças), com despacho concordante do Subdiretor-Geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral dos Impostos, datado de 13/10/2005, o representante deve solicitar um número de registo para o seu representado, junto do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (RNPC). Após obtenção desse número de registo, tem de apresentar uma declaração de início de atividade, devendo juntar a procuração, da qual deve constar a identificação completa do representado (sendo-lhe, conseqüentemente, e como referimos, atribuídas as obrigações e os direitos inerentes a este último)<sup>(10)</sup>. Tendo já devidamente quedado firmado pela DSIVA, que a constituição de representante fiscal não requer, em circunstância alguma, a prestação de garantia bancária<sup>(11)</sup>.

**27.** A posterior comunicação da nomeação do representante, a eventuais partes contratantes, deve ser efetivada, pelo próprio, antes de se realizarem a(s) operação(ões).

**28.** Quanto à procuração com poderes bastantes, prevista nos n.ºs 1 e 2 do art.º 30.º do CIVA, chamamos a atenção para o seguinte:

a. A representação voluntária pressupõe que os poderes do representante procedem da vontade do representado, exteriorizada numa declaração negocial designada por procuração - cfr. Art.º 261.º do Código Civil (CC);

b. Para a procuração ser eficaz não é necessária a aceitação do representante (i.e., trata-se de um negócio jurídico unilateral), pelo que, o beneficiário tem de renunciar a ela, caso não queira ser procurador - cfr. 265.º n.º 1 do CC;

c. Quanto aos poderes outorgados, a procuração pode ser geral (i.e., se abranger atos de natureza patrimonial<sup>(12)</sup>, ditos de administração ordinária<sup>(13)</sup>) ou especial (i.e., quando é permitida ao representante a prática de atos especificamente previstos, bem como dos atos necessários à sua execução<sup>(14)</sup>);

d. Assim sendo, a procuração com poderes bastantes, mencionada no art.º 30.º do CIVA, deve revestir a natureza de procuração especial (i.e., deve mencionar, expressamente, os poderes atribuídos ao representante, no sentido de atuar perante a Autoridade Tributária e Aduaneira em representação do sujeito passivo não residente/estabelecido em território nacional, tendo em vista o cumprimento de todas as obrigações legais, para efeitos do IVA);

e. Cumprindo aos Serviços de Finanças verificar da conformidade do conteúdo da procuração com estas exigências, de índole formal.

### III - CONCLUSÕES:

**29.** A circunstância de os representados (entidades não-residentes que sejam sujeitos passivos do imposto, em território nacional) associarem a respetiva morada única digital, para efeitos do consignado no art.º 19.º da LGT não

dispensa a nomeação, em sede do IVA, de um representante fiscal, nos termos e condições previstas no art.º 30.º do CIVA, quando esta seja obrigatória.

**30.** Existe, sempre, a possibilidade de a Requerente proceder à renúncia, enquanto representante fiscal de um sujeito passivo não-residente, nos moldes que quedaram supra expostos.

NOTAS:

(1) DOESUM, AD VAN; KESTEREN, HERMAN VAN e NORDEN, GERT-JAN VAN "Fundamentals of EU VAT LAW" Wolters Kluwer (2016), p. 23.

(2) Realce-se, incidentalmente, que o Decreto-Lei N.º 179/2002, de 3 de agosto, procedeu, em matéria de harmonização comunitária, à transposição, para a ordem jurídica interna, da Diretiva n.º 2000/65/CE, do Conselho, de 17 de outubro, que alterou a Diretiva n.º 77/388/CE do Conselho, de 17 de maio (Sexta Diretiva), modificando-se, em decorrência, o então art.º 29.º do CIVA, no sentido de passar a ser facultativa a nomeação de um representante fiscal, por entidades que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-Membro da União Europeia, e que realizem operações tributáveis ou aquisições intracomunitárias de bens.

(3) Vide TERRA, BEN e KAJUS, JULIE "A Guide to the European VAT Directives - Introduction to European VAT" Vol. I (2016), pp. 1433 e 1434.

(4) Que revogou o Regulamento (CE) N.º 1798/2003, do Conselho "relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado".

(5) De acordo com o art.º 512 do Código Civil - Vide o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 02.08.1999, referente ao Proc. n.º 99B737.

(6) Trata-se de uma presunção ilidível (i.e., que admite prova em contrário).

(7) Ou seja, assistirá, em regra, ao devedor que tiver suportado a totalidade da dívida de imposto, o direito de reclamar do inadimplente, metade da importância por si suportada, nos termos do n.º 1 do art.º 516.º do CC - vide o Acórdão do STJ, de, referente ao Proc. n.º 09A0053.

(8) Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 31.03.2009, referente ao Proc. n.º 09A0053.

(9) MARTINEZ, PEDRO SOARES "Direito Fiscal" 10.ª Ed. (2003), p. 245.

(10) Ou seja, incumbirá, ao representante, o cumprimento das obrigações declarativas, de pagamento e de faturação, concernentes ao imposto (vide, entre outros, os art.ºs 27.º, 29.º, 31.º, 32.º, 33.º do CIVA). Beneficiando, ainda, do direito à dedução do imposto suportado nos "inputs" da sua atividade, previsto no art.º 19.º e ss. do CIVA.

(11) Vide o Ponto 9 da Informação n.º 1626, de 09/07/2001.

(12) Excluem-se, portanto, os atos pessoais, que são "aqueles atos em relação aos quais a lei exclua o exercício representativo, ou que, pela sua natureza devam seguir regime análogo. Está em causa, em geral, uma particular relação com o autor, pela índole dos interesses envolvidos, que exigem uma avaliação pessoal, não se compadecendo com a interferência de terceiros" - vide FERNANDES, LUIS A. CARVALHO "Teoria Geral do Direito Civil, II - Fontes, Conteúdos e Garantias da Relação Jurídica" 3.ª Ed., Universidade Católica de Lisboa (2001), p. 212.

(13) Os atos de administração ordinária são: "os que correspondem a uma gestão patrimonial limitada e prudente em que não são admitidas (...) operações (...) que podem ocasionar graves prejuízos para o património administrado" - vide ANDRADE, MANUEL "Teoria Geral da Relação Jurídica", volume II, (7.ª reimpressão), Almedina, Coimbra, 1992, p. 62.

(14) Esta distinção, aplicável à procuração, encontra fundamentação legal e doutrinária no regime do mandato, dispondo os n.ºs 1 e 2 do art.º 1159.º do CC, respetivamente, que o "mandato geral só compreende os actos de administração ordinária", e que "o mandato especial abrange, além dos actos nele referidos, todos os demais necessários à sua execução" (sobre a extensão da aplicabilidade do conteúdo normativo previsto no referido art.º 1159.º do CC ao instituto da procuração vide CORDEIRO, MENEZES "A Representação no Código Civil: sistema e perspectivas de reforma", in Comemorações dos 35 anos do Código Civil e dos 25 anos da Reforma de 1977, Volume II - A Parte Geral do Código e a Teoria Geral do Direito Civil (2006), p. 405).

