

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 3º; nº 4 do art. 6º; art 2º, nº 1, al h)

Assunto: Localização de operações – *reverse charge* - Comercialização de energia elétrica efetuada por um não residente, sem estabelecimento estável em território nacional, a partir de um Estado membro para adquirentes sujeitos passivos de IVA

Processo: nº 14189, por despacho de 2019-02-22, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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 - QUESTÃO COLOCADA

Descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende

1. A requerente é uma sociedade de direito espanhol, que exerce como atividade empresarial a comercialização de energia. Em Portugal, corresponde a um contribuinte não residente sem estabelecimento estável.

2. A requerente vende a partir de Espanha, eletricidade para clientes portugueses, tendo optado pela comercialização apenas a clientes que sejam sujeitos passivos de IVA, para que possa utilizar a prerrogativa legal do *reverse charge*, que lhe permite a não liquidação de IVA nas respetivas faturas, ficando tal obrigação legal para o adquirente de eletricidade.

3. A transmissão de eletricidade é considerada como transmissão de bens por força do artigo 3.º do CIVA. O n.º 2 desta disposição legal esclarece que "*a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos*". Acresce que a transmissão de eletricidade a partir de Estado-membro da União Europeia, como seja Espanha, não configura uma transmissão intracomunitária de bens, uma vez que da leitura conjugada do artigo 4.º, n.º 3 e do artigo 7.º, n.º 2, ambos do RITI, resulta que as aquisições de eletricidade não se consideram como transações intracomunitárias.

4. Por isso, as aquisições de eletricidade nos países da União Europeia são localizadas e tributáveis em território nacional, nos termos das distintas alíneas do n.º 4 do artigo 6.º do CIVA, quando: "*a) O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe em território nacional; b) O adquirente seja um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que não seja revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, na parte que não se destine a utilização e consumo próprios; c) A utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio fora do território nacional*".

5. Nestes termos, se aquele que adquire eletricidade é sujeito passivo em território nacional, a um fornecedor sediado no espaço da União Europeia, deve operar o mecanismo de reverse charge, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea h), do CIVA, e, conseqüentemente, caberá ao adquirente liquidar o imposto à taxa de 23%. É a estes clientes que a requerente vende eletricidade.

6. Para essa verificação, para além da informação que é expressamente transmitida pelo cliente, a requerente acede à informação cadastral dos clientes, através da utilização da funcionalidade existente no portal das finanças de consulta de identificação de clientes/fornecedores.

7. Porém, neste âmbito têm surgido algumas dificuldades com alguns clientes específicos, que apesar de constarem no cadastro da Autoridade Tributária como sujeitos passivos de IVA, vêm da distribuidora de eletricidade (EDP) com a indicação que os pontos de consumo são domésticos, apesar de a utilização dessa eletricidade estar afeta, total ou parcialmente, a uma finalidade profissional ou empresarial de contribuintes registados como sujeitos passivos.

8. Ora, julga-se que essa qualificação deriva da circunstância da instalação elétrica inicialmente instalada ter sido para um uso doméstico, mas que posteriormente foi reafectada a uma utilização não doméstica, sem que tenha ocorrido uma modificação do tipo de instalação elétrica, o que salvo melhor entendimento, não afeta a possibilidade do reverse charge, se o titular do contrato for um sujeito passivo.

9. Em concreto, surgem clientes que são sujeitos passivos com distintas situações, que se elencam, relativamente às quais a requerente pretende que a Autoridade Tributária e Aduaneira tome posição, sobre se pode operar o mecanismo do reverse charge:

- a) Pessoa coletiva, com contrato de eletricidade de uso doméstico;
- b) Pessoa singular (particular/sujeito passivo), com contrato de eletricidade de uso doméstico, afeto totalmente à atividade profissional ou empresarial, conforme declaração do cliente;
- c) Pessoa singular (particular/sujeito passivo), com contrato de eletricidade de uso doméstico, com afetação mista a atividade profissional ou empresarial e utilização doméstica.

10. A requerente questiona, ainda, sobre se pode operar a prerrogativa do reverse charge, quando estejam em causa contribuintes registados com atividade profissional, mas que estejam enquadrados na isenção do artigo 9.º, ou no regime de isenção do artigo 53.º, ambos do CIVA.

II - ELEMENTOS FACTUAIS

11. Conforme informação constante do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, a requerente aparece como sociedade constituída desde 2016/11/15, com sede em Espanha, com a natureza jurídica de "não residente sem estabelecimento estável". Nada mais consta, nomeadamente acerca do seu enquadramento em sede de IVA, ou sobre as atividades empresariais exercidas.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

12. Considera-se como transmissão de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), *"a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade."* No n.º 2 do mesmo preceito legal adita-se que *"a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos"*.

13. Assim, temos que para efeitos de IVA, a aquisição de eletricidade configura uma transmissão de bens corpóreos.

14. No entanto, da leitura conjugada do n.º 3 do artigo 4.º e do n.º 2 do artigo 7.º, do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), resulta que as aquisições de eletricidade nos países comunitários não se consideram como transações intracomunitárias.

15. Nesse sentido, são localizadas e tributáveis em território nacional as aquisições de eletricidade, nos termos das alíneas do n.º 4 do artigo 6.º do CIVA, quando: **a)** O adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe em território nacional; **b)** O adquirente seja um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que não seja revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, na parte que não se destine a utilização e consumo próprios; **c)** A utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio fora do território nacional.

16. Relativamente às questões específicas que a requerente coloca, sobre a aplicabilidade do mecanismo de reverse charge, estas são as seguintes:

- a) Quando o adquirente é pessoa coletiva, com contrato de eletricidade de uso doméstico;
- b) Quando o adquirente é pessoa singular (particular/sujeito passivo), com contrato de eletricidade de uso doméstico, afeto totalmente à atividade profissional ou empresarial, conforme declaração do cliente;
- c) Quando o adquirente é pessoa singular (particular/sujeito passivo), com contrato de eletricidade de uso doméstico, com afetação mista a atividade profissional ou empresarial, e utilização doméstica;
- d) Quando o adquirente é contribuinte registado com atividade profissional, mas enquadrado na isenção do artigo 9.º, ou no regime especial de isenção do artigo 53.º, ambos do CIVA.

17. Nas situações previstas nos pontos 16. a), 16. b) e 16. c), opera o mecanismo de reverse charge, não sendo relevante o facto de se estar perante um contrato de eletricidade de uso doméstico. O que de facto importa é que tal eletricidade seja adquirida por um sujeito passivo de imposto.

18. Quanto à situação prevista no ponto 16. d), opera também o mecanismo de reverse charge. Pese embora estes adquirentes sejam isentos de imposto nos termos dos artigos 9.º ou 53.º do CIVA, não deixam de ser sujeitos passivos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

