

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: AIB efetuados por sujeitos passivos não Residentes a sujeitos passivos não residentes - Competência para liquidação IVA
- Processo: 26039, com despacho de 2024-04-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I- Pedido
1. A Requerente é uma sociedade de direito alemã, sem estabelecimento estável em Portugal, cuja atividade principal consiste na comercialização de painéis solares fotovoltaicos.
 2. Uma vez que efetua, em Portugal, importação de bens da China com destino a outros Estados-Membros, e também alguns com destino ao mercado nacional registou-se, para efeitos de IVA, em Portugal, em 02 de maio de 2019. Não possui representante, nos termos do artigo 30.º, n.º 1 do Código do IVA.
 3. A Requerente tem utilizado o seu registo de IVA em Portugal para declarar as seguintes operações:
 - a. Importação de painéis fotovoltaicos da China;
 - b. Transmissões intracomunitárias de painéis fotovoltaicos a sujeitos passivos com número de identificação fiscal atribuído por outro Estado-Membro da UE;
 - c. Transmissões de painéis fotovoltaicos a outros sujeitos passivos com número de IVA Português.
 4. No que respeita às transmissões de painéis fotovoltaicos a outros sujeitos passivos com número de IVA Português, a Requerente não tem liquidado IVA, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, por considerar que o adquirente é o sujeito passivo dessas operações.
 5. Dado o elevado e crescente número de clientes, a Requerente pretende ter a certeza de que está a aplicar o regime de IVA correto em todas as situações de clientes identificados com um número de IVA português.
 6. Podem existir 4 tipos de adquirentes identificados com número de IVA português:
 - a. Clientes estabelecidos ou com sucursal em Portugal;
 - b. Clientes estabelecidos fora da União Europeia obrigatoriamente com representante fiscal;
 - c. Clientes estabelecidos na UE, facultativamente com representante fiscal;
 - d. Clientes estabelecidos na EU, sem representante fiscal.
 7. A Requerente considera que é pacífico o entendimento de que nas situações descritas na alínea a), b) e c) do ponto anterior é aplicável a regra de inversão do sujeito passivo a que se refere a alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.
 8. No entanto, a Requerente pretende esclarecer, com o presente pedido, a quem cabe a obrigação de liquidação do IVA no caso descrito na alínea d) do ponto 6 desta informação.
- II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)
9. De acordo com as informações prestadas no presente pedido de informação vinculativa, o sujeito passivo Requerente não tem sede ou estabelecimento estável em Portugal, nem dispõe de representante fiscal nos termos do artigo 30.º do Código do IVA. Pretende, por isso, esclarecer a quem cabe a obrigação de liquidar imposto nas situações em que efetua transmissões de painéis fotovoltaicos a clientes estabelecidos

na UE, que não dispõem, igualmente, de representante fiscal.

10. O IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, de matriz comunitária, cujos princípios se encontram plasmados na Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 (abreviadamente designada Diretiva IVA).

11. No Título V da Diretiva IVA estão previstos os elementos que devem ser atendidos para determinar o país de tributação, sempre que as operações tenham conexão com diferentes ordenamentos jurídicos. Estas normas correspondem, no ordenamento jurídico Português, ao artigo 6.º do CIVA.

12. As referidas regras de localização das operações visam, assim, 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 efetuada no território de um país.

13. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, estão sujeitas a imposto em Portugal "as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal". Por sua vez, o artigo 6.º do mesmo Código, estabelece as regras de incidência territorial determinando as operações que se consideram realizadas no território nacional.

14. Nesse domínio e, no que respeita particularmente às operações qualificadas como transmissões de bens, decorre do n.º 1 do artigo 6.º do citado Código que as mesmas são consideradas efetuadas 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.

15. Tomando em consideração os factos descritos no pedido de informação, verifica-se que a Requerente, sujeito passivo sediado na Alemanha, efetua transmissões de bens que se encontram situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para os adquirentes ou, não havendo expedição ou transporte, no momento em que são colocados à sua disposição. Estes bens, embora tendo como adquirentes sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-Membro da EU, que não dispõem de representante em Portugal, não saem do território nacional.

16. Assim, atendendo à regra de localização prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, pode-se concluir que as operações descritas, realizadas entre a Requerente e os clientes identificados no ponto anterior, são localizadas e, como tal, são tributadas em território nacional.

17. Com vista a esclarecer o solicitado pela Requerente, devemos atender, neste passo, ao conceito de sujeito passivo do imposto, constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, o qual abrange as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente, pratiquem:

- a. com carácter de habitualidade, atividades de produção, comércio ou prestação de serviços; ou
- b. uma operação tributável relacionada com o exercício daquelas atividades, onde quer que esse exercício ocorra; ou
- c. uma operação tributável que, embora não estando relacionada com o exercício das referidas atividades, preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC.

18. A citada norma inclui, pois, as pessoas singulares ou coletivas que desenvolvam habitualmente uma atividade económica no estrangeiro, desde que pratiquem qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços no território nacional. A noção de sujeito passivo do IVA assume, na verdade, 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.

19. Para tanto, basta que as operações qualificadas como transmissões de bens ou prestações de serviços, na aceção, respetivamente, dos artigos 3.º e 4.º do CIVA, sejam consideradas efetuadas no território nacional, de harmonia com as regras de

localização das operações tributáveis definidas no artigo 6.º do referido Código.

20. O registo e consequente atribuição de número de IVA português a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-Membro da UE que não tenham em Portugal um representante, deriva apenas da necessidade de cumprimento das obrigações decorrentes de operações que realizem, em território nacional, e relativamente às quais não estão reunidos os requisitos para aplicar uma das regras de inversão do sujeito passivo previstas no Código do IVA, não devendo ser utilizado o número de IVA português, fora destas situações, ou seja quando estejam reunidos requisitos para aplicação das regras de inversão do sujeito passivo.

21. Assim, não obstante a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, é relevante, para a situação concreta em análise, recordar a previsão da alínea g) do n.º 1 do mesmo artigo 2.º, o qual estabelece que são sujeitos passivos de imposto «(a)s pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) [do n.º 1 do artigo 2.º], que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º;».

22. As condições, cumulativas, de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do CIVA, são que:

- i. Esteja em causa uma operação localizada e tributada em território nacional;
- ii. Os adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços sejam sujeitos passivos de IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA; e
- iii. Os fornecedores dos bens ou prestadores de serviços seja sujeitos passivos que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º, em território nacional.

23. Na situação descrita as operações são, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA, localizadas, e, como, tal tributadas em Portugal. No entanto, os adquirentes dos bens não são, em Portugal, sujeitos passivos de IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

24. Deste modo, embora o transmitente dos bens (Requerente) não possua, em território nacional, sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem representante fiscal, nos termos do artigo 30.º do CIVA, não há lugar à aplicação do previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, ou seja, não se aplica o mecanismo de inversão do sujeito passivo. Assim, de acordo com as regras gerais de sujeição a IVA o devedor do imposto ao Estado pelas referidas transmissões de bens é o transmitente, aqui Requerente.

25. Com efeito, o facto de os fornecedores dos bens ou prestadores de serviços serem sujeitos passivos sem sede, estabelecimento estável ou domicílio e que não dispõem de representante nos termos do artigo 30.º, em território nacional, é apenas um dos requisitos de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA. Para que esta norma de inversão tenha aplicação é necessário que se verifiquem todos os requisitos de aplicação da mesma, nomeadamente a qualidade do adquirente dos bens.

26. Nesta conformidade, o fornecedor dos bens (Requerente) deve liquidar IVA nas transmissões de bens que efetuar, no território nacional, a adquirentes que não possuam, neste território, sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem representante fiscal, nos termos do artigo 30.º do CIVA.

27. Relembramos, no que diz respeito às obrigações decorrentes da realização deste tipo de operações, as regras relativas à emissão de faturas. Nos termos do artigo 35.º-A, n.º 1 do CIVA, "(a) emissão de fatura pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional está sujeita às regras estabelecidas no presente Código", sem prejuízo das situações em que a obrigação de liquidação do imposto recaia sobre o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, tal como estatuído no n.º 3 da mesma norma.

28. Verificando-se, na situação descrita, a obrigação de liquidação de imposto recaia sobre o transmitente dos bens, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º-A do CIVA, as faturas emitidas para titular estas operações devem observar as regras previstas no Código do

IVA e demais legislação aplicável em Portugal, nomeadamente, as regras relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes, previstas no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, bem as regras relativas à comunicação dos elementos das faturas previstas no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.