

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.

Assunto: Sujeitos passivos não residentes e sem representante fiscal - alínea g) do n.º 1 do artigo

2.º do CIVA

Processo: 26431, com despacho de 2024-07-09, do Diretor de Serviços da DSIVA, por

subdelegação

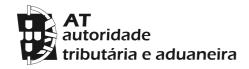
Conteúdo: I - Caracterização do Reguerente/Sujeito Passivo

1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "FABR.MATERIAL ORTOP. PRÓTESES INSTRUMENTOS MÉDICO-CIRÚRGICOS", com o CAE 32502, estando enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2022.11.29.

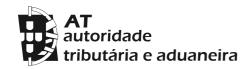
II - Exposição da questão apresentada

- 2. A requerente, é uma empresa estabelecida na Alemanha, que se dedica à atividade de fabricação de material ortopédico e próteses e de instrumentos médico-cirúrgicos, registada para efeitos de IVA em território nacional como entidade não residente, não tem sede ou estabelecimento estável em Portugal, nem dispõe de representante fiscal nos termos do artigo 30.º do Código do IVA (CIVA).
- 3. Informa que, "no âmbito de uma restruturação global do Grupo do qual a Requerente faz parte ("(..)"), tomada em 2022, e de que resultou uma alteração profunda do modelo de negócio até então adoptado, a Requerente passou a assegurar a propriedade do stock de matérias-primas e produtos em todas as etapas produtivas, subcontratando localmente, a uma entidade do Grupo, os serviços de montagem, embalagem e esterilização.".
- 4. Esclarece que, "num momento subsequente ao da transformação, procede à venda dos produtos acabados, desde as instalações da entidade portuguesa, para os seus Clientes na EU, Países terceiros e em Portugal, faturando em conformidade" e que "em nenhum momento, a atividade desenvolvida pela Requerente é susceptivel de determinar a existência de um estabelecimento estável em Portugal.".
- 5. Clarifica que, desde a reestruturação levada a cabo, a Requerente em Portugal,
- "i. Transporta, desde as suas instalações na Alemanha para Portugal, a matéria-prima destinada a ser utilizada no processo produtivo, mantendo a propriedade sobre a mesma;
- ii. Entrega a matéria-prima a uma sociedade portuguesa do Grupo para que esta proceda à sua transformação ao abrigo de contrato de prestação de serviços;
- iii. Mantém o produto acabado em armazém, nas instalações da empresa prestadora de serviços;

1



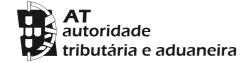
- iv. Recolhe o produto acabado, transportando-a para os Clientes finais, em Portugal, na UE e países terceiros.".
- 6. E nas operações de venda, em território nacional dos produtos acabados, transportados pela Requerente desde as instalações do prestador de serviços, entende que, possuindo um registo de IVA em Portugal, e tratando-se as mesmas de transmissões sujeitas a imposto, deverá proceder à liquidação do IVA nas faturas que emite, através do referido registo, aos adquirentes localizados em território nacional.
- 7. Conforme referido no pedido pela Requerente, o enquadramento que tem vindo a conferir às operações realizadas em território nacional, nomeadamente às vendas a sujeitos passivos nacionais, advém das instruções veiculadas através do Oficiocirculado n.º 30073/2005, de 24 de março, segundo o qual "não obstante a inexistência de sede, estabelecimento estável ou domicílio, os sujeitos passivos não residentes estarão adstritos ao cumprimento das obrigações decorrentes do CIVA, caso aqui possuam um registo para efeitos de IVA, independentemente da possibilidade que lhe é dada de proceder à nomeação de representante ().", e que de forma explícita indicava que "nestes casos, ficam nomeadamente sujeitos ao cumprimento das obrigações do Código do IVA, designadamente as de liquidação e pagamento do imposto devido pelas operações realizadas no território nacional ficando esvaziada de conteúdo a disposição na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.".
- 8. A Requerente, teve, mais tarde conhecimento, do atual entendimento da AT, no Ofício-circulado n.º 30213, de 1 de outubro de 2019, o qual, com vista a clarificar as alterações mais significativas em matéria de processamento de faturas e outros documento fiscalmente relevantes, que revogou tacitamente o Ofício-circulado n.º 30073 de 24 de março de 2005.
- 9. Menciona a Requerente que, "Só volvidos quase dois anos, a AT viria a emitir o Oficio-Circulado n.º 30235, de 27 de abril de 2021, que visando esclarecer o conjunto de direitos e obrigações, em sede de IVA, que impendem sobre os sujeitos passivos não residentes no território nacional e que aqui realizem transmissões de bens e prestações de serviços se limita a afirmar que os sujeitos passivos não residentes que apenas efetuem operações abrangidas pelas regras de inversão previstas nas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não deverão possuir um registo para efeitos de IVA no território nacional, sendo este apenas necessário para a realização de operações tributáveis pelas quais sejam considerados devedores do imposto.".
- 10. Considera a Requerente que, o Oficio-Circulado n.º 30235, de 27 de abril de 2021, nada esclarece "quanto ao âmbito da obrigação de registo relativamente a outras operações, nem muito menos quanto ao enquadramento das demais operações realizadas por sujeitos passivos não residentes que possuam o registo de IVA e que se encontrem obrigados ao cumprimento das obrigações decorrentes do CIVA.".
- 11. Informa que, "procede à liquidação e dedução do IVA respeitante às operações assimiláveis a aquisições intracomunitárias de bens que realiza, e procede à liquidação do IVA nas subsequentes transmissões internas. O IVA assim liquidado é deduzido pelos sues Clientes, adquirentes dos bens, nos termos gerais.".
- 12. Menciona no pedido que, "a adoção de entendimento diverso passaria por entender que, sendo aplicáveis as regras da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA autoliquidação por parte do adquirente dos bens e que a Requerente não deveria proceder à liquidação de qualquer imposto nas transmissões internas, devendo ao invés o imposto ser (auto)liquidado pelos seus Clientes, que deduziriam o respectivo imposto, nos termos gerais, por recurso ao designado mecanismo de "reversecharge". Tal



implicaria a emissão, por parte da Requerente, de uma série de notas de crédito a anular as faturas em que liquidou IVA, emitir novas faturas sem IVA aos seus clientes e substituir todas as declarações periódicas de IVA que incluíram as vendas a clientes estabelecidos em território nacional e na esfera dos seus Clientes, a adopção de procedimento diverso do até agora seguido ().".

- 13. Vem a Requerente, sem representante fiscal nomeado, requerer a "confirmação do entendimento segundo o qual, tratando-se a Requerente de um sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, mas possuindo um registo de IVA para a prática de outras operações tributáveis em Portugal, deverá proceder à liquidação do IVA nas transmissões de bens por si realizadas e consideradas localizadas em Portugal, independentemente da natureza do adquirente, não sendo aplicável a regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.".
- III Análise às questões colocadas e enquadramento legal
- 14. O IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, cujos princípios se encontram plasmados na Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 (abreviadamente designada Diretiva IVA).
- 15. 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", conforme a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA.
- 16. O conceito de transmissão de bens encontra-se previsto no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, correspondendo, em geral, à transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.
- 17. Para efeitos de enquadramento, o artigo 6.º do CIVA permite determinar, a localização das transmissões de bens ou das prestações de serviços e a taxa de imposto aplicável a cada uma dessas operações
- 18. Avaliando as operações descritas no pedido de informação, especificamente a transmissão de bens, verifica-se que a Requerente, sujeito passivo registado em Portugal apenas para efeitos de IVA, sem representante fiscal nomeado, efetua transmissões de bens que se encontram situadas 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 dos adquirentes, sendo assim consideradas localizadas e como tal tributadas em território nacional, ao abrigo do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.
- 19. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente, pratiquem: com carácter de habitualidade, atividades de produção, comércio ou prestação de
- serviços; ou
- uma operação tributável relacionada com o exercício daquelas atividades, onde quer que esse exercício ocorra; ou
- uma operação tributável que, embora não estando relacionada com o exercício das referidas atividades, preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC.
- 20. O conceito de sujeito do imposto, constante da alínea a) do artigo 2.º do CIVA, inclui, 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.

3



- 21. O facto de essas entidades não disporem de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, não é um impeditivo da sujeição a imposto, desde que as operações qualificadas como transmissões de bens ou prestações de serviços, sejam consideradas efetuadas no território nacional, de harmonia com as regras de localização das operações tributáveis definidas no artigo 6.º do CIVA.
- 22. De acordo com a disposição legal prevista na alínea g) do n.º 1 do mesmo artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos de imposto "as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), 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;".
- 23. As condições, cumulativas, de aplicação da regra de inversão do sujeito passivo prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são:
- Estar em causa uma operação localizada e tributada em território nacional;
- Os adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços serem sujeitos passivos de IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA; e
- Os fornecedores dos bens ou prestadores de serviços serem sujeitos passivos que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.°, em território nacional.
- 24. O Ofício-circulado n.º 30235, de 27 de abril de 2021, da Área de Gestão Tributária IVA, veio esclarecer o conjunto de direitos e obrigações, em sede de IVA, que impendem sobre os sujeitos passivos não residentes em território nacional que aqui realizem transmissões de bens e prestações de serviços e, bem assim, as regras aplicáveis às operações em que ocorre a inversão do sujeito passivo, no âmbito de tais operações.
- 25. Decorre da interpretação da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, e foi diretamente esclarecido pelo citado Ofício-circulado, que esta norma de incidência subjetiva coloca a obrigação de liquidação e entrega do imposto ao Estado na esfera do sujeito passivo que possui sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional ou, não possuindo sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, neste tenha nomeado representante nos termos do artigo 30.º do CIVA, quando adquire bens ou serviços a um sujeito passivo não residente, mas com a sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro, que aqui não dispõe de representante fiscal.
- 26. Nestas circunstâncias, um sujeito passivo não residente, transmitente dos bens ou prestador dos serviços, não deve proceder ao registo nem utilizar um NIF nacional para a realização da operação.
- 27. Conclui-se assim que, no caso concreto descrito pela Requerente, em que é um sujeito passivo, não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, registado para efeitos de IVA em Portugal, e sem representante fiscal nomeado, sempre que, a Requerente, realiza operações ativas localizadas e, como tal tributadas, em território nacional, nas quais o adquirente dos bens é um sujeito passivo de IVA nacional, deve abster-se de liquidar imposto, recaindo tal obrigação na esfera do adquirente dos bens, em conformidade com o disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA e de acordo com os esclarecimentos prestados no Ofício-Circulado n.º 30235, de 27 de abril de 2021.
- 28. Efetivamente, sempre que determinada operação reúna as condições previstas na

4



5

alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA para aplicação da inversão do sujeito passivo, cabe ao adquirente a obrigação de liquidação e entrega do imposto que se mostre devido ao Estado.

- 29. Esclarece-se que, no que diz respeito à emissão das faturas, que, apesar do artigo 35.º-A, n.º 1 do CIVA, determinar que a emissão de fatura pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional está sujeita às regras estabelecidas no CIVA, o n.º 3 do mesmo artigo, determina que tal obrigação não se verifica quando estiver em causa a emissão da fatura por um sujeito passivo que não possua no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual a transmissão de bens ou prestação de serviços é efetuada, na condição de a obrigação de liquidação do imposto recair sobre o sujeito passivo adquirente dos bens ou destinatário dos serviços.
- 30. Constata-se, assim, que as faturas emitidas pela Requerente nestas operações, em que se verifica a inversão do sujeito passivo nos termos referidos, não estão sujeitas às regras previstas no CIVA e legislação complementar em matéria de faturação, pelo que no respetivo processamento não deve ser utilizado o número de identificação fiscal atribuído por Portugal.
- 31. Naturalmente, as restantes operações ativas efetuadas pela Requerente a partir do território nacional (transmissões intracomunitárias de bens, exportações ou eventuais transmissões de bens a não sujeitos passivos em Portugal) devem ser tituladas por faturas emitidas nos termos e condições previstos no CIVA e restante legislação complementar, considerando que não estão abrangidas pela regra de inversão prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do referido Código.
- 32. Face ao exposto, não se mostra possível confirmar o entendimento preconizado pela Requerente, considerando que a regra de inversão prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA é aplicável às operações 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 sempre que os respetivos adquirentes sejam sujeitos passivos dos referidos na alínea a) do n.º 1 do referido artigo 2.º.

PARECERES