

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Fornecimento de electricidade através de um posto de abastecimento, sito em território nacional, por um sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável - alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA
- Processo: 26501, com despacho de 2024-07-12, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A Requerente refere ter adquirido uma viatura elétrica, procedendo ao respetivo carregamento em postos de abastecimento localizados em território português.
2. Acrescenta que esses carregamentos foram faturados pela "[]".
3. No cabeçalho da fatura, cuja cópia se encontra junta em anexo ao presente pedido de informação, consta o número de identificação fiscal (NIF) alemão [] da empresa "[]", e no rodapé da mesma, outro NIF, com a indicação "número de contribuição para efeitos de IVA: []".
4. Em conformidade com o referido documento, do mesmo não consta qualquer valor de IVA liquidado, contendo apenas a menção "Autoliquidação".
5. A Requerente refere ter verificado que o NIF alemão, do fornecedor, se encontra válido para efeitos de VIES, e que através do NIF português constatou que aquele se encontra registado para efeitos de IVA em território nacional.
6. Alega ter questionado o fornecedor quanto ao facto de constar da fatura, inicialmente, apenas o NIF Português e de a mesma não ter liquidação de IVA, tendo este respondido que tal se deveu a um erro que, entretanto, foi corrigido, e que as faturas passariam a ter os dois números de identificação fiscal (o português e o alemão).
7. Face ao exposto, a Requerente pretende saber se, de acordo com a fatura anexa, deve liquidar IVA, com base no NIF alemão.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização do sujeito passivo

8. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a Requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal, desde 2020-01-01, pela atividade principal de "Restaurantes tipo tradicional", CAE 56101, e pelas atividades secundárias de "Confeção de refeições prontas a levar para casa", CAE 056106, "Restaurantes com lugares ao balcão", CAE 056102 e "Outras actividades de serviço de refeições", CAE 056290.

b. Quadro legal aplicável

9. De harmonia com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, bem como as importações de bens.

10. O conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA está definido no n.º 1 do artigo 3.º do supra referido normativo. Nos termos desta norma considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

11. No que concerne à transmissão de energia elétrica esta é qualificada, para efeitos de IVA, nos termos do n.º 2 do preceito legal indicado no ponto anterior, como uma transmissão de bens.

12. De outra índole, cumpre fazer notar que, sempre que esteja em causa uma operação com conexão com dois ordenamentos jurídicos distintos cabe apurar, face às regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA, onde aquela se considera localizada e, como tal, onde é tributada.

13. Ora, de acordo com o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, regra geral, são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição deste.

14. Face ao exposto, sendo os carregamentos de energia elétrica da viatura da Requerente efetuados através de um posto de abastecimento de eletricidade destinado àquele fim, sito em Portugal, afigura-se que os mesmos são localizados e tributados em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

15. Por outro lado, no que concerne à obrigação de faturação, cabe referir que de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 35.º-A do CIVA, a emissão de fatura pelas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional está sujeita às regras estabelecidas naquele Código.

16. Todavia, esclarece o ponto 7 do Ofício-circulado n.º 30235, de 2021-04-27, da Área de Gestão Tributária do IVA, que "[n]o entanto, quando a obrigação de liquidação do imposto recai sobre o sujeito passivo adquirente dos bens ou serviços, designadamente, por aplicação de uma das regras de inversão a que se referem as presentes instruções, a emissão da fatura pelo sujeito passivo não residente não está sujeita às regras estabelecidas no CIVA, conforme determina o n.º 3 do artigo 35.º-A do Código".

17. Por conseguinte, no caso em apreço, a fatura emitida pelo sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável, fornecedor de eletricidade, não está sujeita às regras estabelecidas no CIVA, nos termos do n.º 3 do artigo 35.º-A deste código, mas sim às regras em vigor na legislação alemã, pelo que não compete à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) aferir da correta emissão do citado documento.

18. No que respeita às regras de incidência subjetiva, importa referir que, de acordo com a regra geral ínsita na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços ou que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que conexa com as referidas actividades ou desde que preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC.

19. Contudo, de harmonia com a alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA são sujeitos passivos de imposto "[a]s pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas 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".

20. A respeito desta matéria importa referir, o já citado Ofício-circulado n.º 30235, de 2021-04-27, da Área de Gestão Tributária do IVA, o qual clarifica, no ponto 17, que as "regras de inversão do sujeito passivo transferem a obrigação de liquidação e pagamento do imposto para a esfera do sujeito passivo adquirente, afastando da obrigação de registo prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA os sujeitos passivos não residentes que realizem unicamente operações abrangidas pelas alíneas e), g) ou h) do n.º 1 do artigo 2.º do Código", acrescentado a respeito da alínea g), no ponto 20, que "[e]sta 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 noutra Estado - Membro, que aqui não dispõe de representante fiscal".

21. Efetivamente, em situações de reverse charge, como a prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cabe ao adquirente, a liquidação do imposto devido, na fatura emitida pelo fornecedor, ou em documento interno emitido para esse efeito, devendo aquele proceder à entrega do imposto que se mostre devido ao Estado, sem prejuízo do seu direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente nos termos dos seus artigos 19.º a 26.º.

III - CONCLUSÃO

22. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo à questão concretamente colocada, cumpre concluir o seguinte:

(i) A energia elétrica é qualificada, para efeitos de IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do CIVA, como uma transmissão de bens;

(ii) O carregamento de energia elétrica da viatura da Requerente, efetuado através de um posto de abastecimento de eletricidade sito em Portugal, é uma operação localizada e tributada em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

(iii) No que respeita à competência em matéria de faturação, no caso em apreço, cumpre referir que a fatura emitida pelo sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável, fornecedor de eletricidade, não está sujeita às regras estabelecidas no CIVA, nos termos do n.º 3 do artigo 35.º-A deste código, mas sim às regras em vigor na legislação alemã, pelo que não compete à AT aferir da correção da emissão da aludida fatura.

(iv) Assim, e independentemente do modo com a fatura foi emitida pelo fornecedor, de harmonia com a alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, afigura-se que cabe à Requerente, na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto devido, na fatura emitida pelo fornecedor ou em documento interno emitido para esse efeito, devendo proceder à entrega do imposto ao Estado (sem prejuízo do seu direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente nos termos dos seus artigos 19.º a 26.º).