

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .
- Assunto: Transmissões de bens efetuadas por um vendedor nacional a um Cliente com sede na Dinamarca, registado para efeitos do IVA no território nacional - Regime aduaneiro da exportação no território nacional
- Processo: 26779, com despacho de 2024-09-13, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo
1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente com sede na Dinamarca, é uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal e registada para efeitos de IVA no território nacional, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, pela realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas que conferem direito à dedução, desde 25.08.2022.
 2. Verifica-se, ainda, que o sujeito passivo exerce como atividade principal a "FABR. MOT. TURBINAS EXC. MOTORES P/AERON. AUTOM. E MOTOCICLOS", CAE 28110.
 3. Da mesma consulta observa-se que o sujeito passivo tem enquadramento em sede de IVA para efeitos de atividades relacionadas com a importação e exportação, aquisições e transmissões intracomunitárias.
- II - Exposição da questão
4. O sujeito passivo, adiante designada por "Requerente", informa adquirir turbinas eólicas a um fabricante/fornecedor nacional (TB_PT).
 5. As turbinas têm como destino um país fora do território aduaneiro da União (TAU), cuja exportação será efetuada, através do porto de Aveiro, em nome da Requerente.
 6. A Requerente pretende, assim, a clarificação do enquadramento apropriado para sua atividade comercial, em sede de IVA, designadamente quando o TB_PT emite a fatura ao número de identificação dinamarquês, aplicando ou não a isenção prevista nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (CIVA), designadamente o previsto na sua da alínea b).
- III - Enquadramento legal e análise
7. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por sujeito passivo agindo como tal".
 8. Segundo 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 e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, (...)".
 9. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, estabelece o conceito de transmissão de bens como a "transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".
 10. Conclui-se, assim, que a transmissão de bens consiste na entrega onerosa de bens corpóreos, ainda que não se verifique a transferência do direito de propriedade dos mesmos, mas apenas o poder de dispor dos mesmos como se fosse o proprietário. Por regra, é uma operação sujeita a imposto em território nacional desde que os bens

aqui se situem no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente ou no momento em que são colocados à disposição do adquirente, no caso de não haver expedição ou transporte.

11. No entanto, a transmissão de bens expedidos ou transportados para fora do TAU, ou seja, com destino a um país terceiro, pelo vendedor ou por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta destes, consubstancia uma exportação, a qual, por ser um regime aduaneiro, implica o cumprimento dos atos e formalidades, previstos na regulamentação aduaneira.

12. Para efeitos do IVA, tais transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da União, pelo vendedor ou por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta destes, encontram-se isentas de imposto, nos termos da alínea a) ou alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, dependendo de quem expede ou transporta os bens para país terceiro.

13. Refira-se, que por força do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, tais operações devem ser comprovadas através de documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens, indicando o destino que lhes irá ser dado (note-se que o n.º 9 deste mesmo normativo, refere, expressamente, que a falta de documentos comprovativos determina a obrigação, para o transmitente dos bens, de liquidar o correspondente imposto).

14. Sobre os documentos aduaneiros que comprovam as transmissões isentas refere-se o Ofício-Circulado n.º 15327/2015, de 9 de janeiro de 2015, da Direção de Serviços da Regulação Aduaneira, disponível para consulta no Portal das Finanças.

15. E esta obrigação, de comprovação, compete ao transmitente dos bens. É a este operador, e não à Requerente, que é cometida esta responsabilidade.

16. A confirmar-se que os bens são colocados à disposição da Requerente no território nacional, a título oneroso, com transferência do direito de propriedade, esta operação configura uma transmissão de bens na aceção do artigo 3.º do CIVA, sujeita a imposto face à regra de localização prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA. Nesse caso, o emitente da fatura deve, por via de regra, liquidar o IVA devido por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA.

17. O momento da entrega dos bens no território nacional coincide com o facto gerador (artigo 7.º, n.º 1, alínea a), do CIVA) enquanto a exigibilidade do imposto ocorre no momento da emissão da fatura que titula a operação, se emitida dentro do prazo legal previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 36.º, ou no termo deste prazo se emitida fora do prazo legal.

18. Considerando que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA em Portugal, tendo, decerto, em vista o cumprimento das obrigações previstas no CIVA derivadas das operações aqui efetuadas por um sujeito passivo estabelecido na Dinamarca, o TB_PT na fatura a emitir, pela transmissão de bens, deve indicar o NIF PT que lhe foi atribuído em território nacional e não o número IVA dinamarquês.

19. Até porque, como se refere no pedido, a declaração aduaneira é feita em nome do registo da Requerente em Portugal, não obstante nela também deva constar, por força do direito aduaneiro, o "Número de Registo e Identificação dos Operadores Económicos (Número EORI) - número de identificação, único no território aduaneiro da União, atribuído por uma autoridade aduaneira a um operador económico ou a outra pessoa com vista ao seu registo para fins aduaneiros, por via de regra no Estado-Membro onde a empresa tem a sede ou estabelecimento estável". Neste caso, julga-se o N.º EORI dinamarquês pelo facto de a empresa ter a sua sede ou um estabelecimento estável na Dinamarca.

20. Neste sentido, pressupõe-se ser a Requerente, registo para efeitos de IVA em território nacional, a adquirente dos bens.

21. Estando em causa uma transmissão de bens efetuada por um sujeito passivo nacional à Requerente, destinados a exportação, cujo prazo de saída do TAU ocorre entre seis a doze meses após a referida transmissão, não é possível ao vendedor

justificar a aplicação de uma isenção (na exportação) nos termos e prazos previstos no CIVA para cumprimento das obrigações imputadas ao vendedor.

22. Pelo que, na ausência de comprovação de saída dos bens do TAU a este mais não restará do que proceder à liquidação imposto que se mostre devido pela sua transmissão.

23. Faz-se notar que, não obstante o referido pela Requerente na sua proposta de enquadramento tributário, que o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia ali mencionado (C-563/12) não impede a tributação na transmissão de um bem destinado a exportação quando a operação em causa não cumprir num prazo razoável as condições estabelecidas na legislação, opondo-se apenas a que, uma vez reunidas as condições para concessão da isenção, uma norma nacional o impeça.

24. Ora, atendendo à dilação dos prazos referidos pela Requerente, ainda que a operação reunisse as condições de aplicação prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, a mesma não é compatível com os prazos ali determinados. Para o efeito, devem ser observadas as condições e prazos nele previstos.

IV - Conclusão

25. Face ao exposto, somos de considerar que:

- i. Os bens colocados à disposição da Requerente no território nacional, a título oneroso, configuram uma transmissão de bens na aceção do artigo 3.º do CIVA, sujeita a imposto face à regra de localização prevista no n.º 1 do artigo 6.º do mesmo código;
- ii. O transmitente dos bens deve emitir uma fatura nos termos legais à Requerente com o NIF PT, incluindo o montante de IVA devido, face à incompatibilidade da dilação na saída dos bens com os prazos estabelecidos para cumprimento das obrigações que impendem sobre o transmitente nos termos do CIVA.