

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

Artigo/Verba: Art.14º - Isenções nas transmissões

Assunto: Empresa não residente - Transferência de mercadorias de Eslovénia para um armazém em Portugal

Processo: 25820, com despacho de 2024-06-14, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - Caracterização do Requente/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 "COM. GROSSO EQUIP. ELECTRÓNICOS, TELECOM. E SUAS PARTES", com o CAE 46520, estando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2023.09.28 e com um número de IVA válido no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

II - Exposição da questão apresentada

2. A requerente é "uma empresa não residente, sediada na Eslovénia, com um armazém em Portugal. "A empresa Eslovénia adquire as mercadorias em Estados Membros e Outros Mercados e as mercadorias são diretamente enviadas pelos fornecedores para o armazém em Portugal."

3. Informa que, "as vendas de mercadorias podem ser para os Estados Membro, Outros Mercados e Portugal e saem diretamente do armazém em Portugal. As vendas são efetuadas essencialmente para sujeitos passivos de IVA."

4. Esclarece que "a empresa fez o registo no IRN e foi-lhe atribuído um NIF (...).".

5. Vem a Requerente colocar as seguintes questões,

- É necessário dar início de atividade e caso o tenha feito de que forma a empresa pode reverter a situação?.
- Sendo obrigatório dar início de atividade quais são as obrigações fiscais em Portugal?
- Não sendo necessário dar início de atividade, de que forma o NIF poderá ser válido no VIES?
- As faturas das vendas deverão ser emitidas com o NIF da Eslovénia ou com o NIF Português? Sendo com o NIF Português as faturas têm de ser emitidas em programa certificado? É obrigatório comunicar faturas?
- As compras de mercadorias deverão ser faturadas à Eslovénia (NIF da Eslovénia) ou com o NIF Português?
- É obrigatório enviar as declarações de IVA?.

III - Análise às questões colocadas e enquadramento legal

6. De acordo com os elementos fornecidos, verifica-se que decorrem diversas operações da atividade do armazém localizado em território nacional,
- aquisição de mercadorias provenientes de outros Estados Membros, do território eslovaco e de países terceiros que se destinam ao armazém localizado em Portugal;

- armazenagem das respetivas mercadorias em armazém localizado em território nacional;
- transmissão das mercadorias armazenadas em território nacional, "essencialmente", para sujeitos passivos estabelecidos em Portugal, noutros Estados Membros e em países terceiros.

7. Nos termos da alínea a) do artigo 1.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) "as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo seguinte, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º nem os transmita nas condições previstas no artigo 11.º".

8. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do citado diploma legal, considera assimilada a aquisição intracomunitária de bens efetuada a título oneroso "a afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de outro Estado membro, no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua atividade".

9. Nesse sentido, as aquisições intracomunitárias de bens provenientes de outros Estados Membros e do território eslovaco, nomeadamente da sede da Requerente, que se destinam ao armazém localizado em Portugal, são assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens.

10. De acordo com o princípio geral constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), que determina a sujeição a imposto sobre o valor acrescentado das operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no RITI, poderemos constatar que, face ao estabelecido na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do citado Código, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que efetuem operações intracomunitárias nos termos do mencionado Regime (RITI).

11. Verifica-se que, a Requerente assume a qualidade de sujeito passivo do IVA em Portugal, quer pelas transferências de bens a partir do Estado membro em que se encontra sediada, quer pelas respetivas aquisições, a partir de outro Estado membro, ou, inclusivamente, pelas importações, por si protagonizadas, que estão relacionadas com a atividade que exerce em território nacional, ou seja, com a sua posterior transmissão no território nacional, tais operações subsumem-se em operações, sejam as assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, aquisições intracomunitárias propriamente ditas ou importações, efetuadas no território nacional, por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, ambos do RITI e artigo 5.º do CIVA, respetivamente.

12. Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, onde está descrito as obrigações gerais dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, deverá a Requerente proceder à liquidação do IVA correspondente ao valor tributável das referidas aquisições intracomunitárias de bens, cujo valor tributável é determinado de harmonia com as regras previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, aplicáveis em virtude da norma remissiva constante do artigo 17.º do RITI.

13. Dado que as referidas aquisições intracomunitárias se relacionam com a posterior realização de operações tributáveis no território nacional por parte da Requerente, os montantes de IVA liquidados nos termos mencionados no ponto anterior poderão ser deduzidos pela mesma nas respetivas declarações periódicas de imposto, conforme estabelece o n.º 1 do artigo 19.º do RITI, desde que a Requerente tenha procedido ao registo ou à nomeação de representante em Portugal.

14. Se, a Requerente apenas efetuasse transmissões de bens no mercado interno a sujeitos passivos dos mencionados na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não estaria obrigada a registo nem à nomeação de representante, uma vez que as obrigações derivadas daquelas operações seriam cumpridas pelo adquirente, conforme ponto 20 desta informação.

15. No entanto, como se pode constatar, a Requerente não realiza apenas aquele tipo de operações, realiza, ainda, outras em que não é possível recorrer à figura da substituição do sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto.

16. No que diz respeito às transmissões de bens, efetuadas em território nacional, pela Requerente, como sujeito passivo registado em Portugal apenas para efeitos de IVA, sem representante nomeado, e os seus clientes, sujeitos passivos estabelecidos em território nacional, conforme referido, há lugar à aplicação da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

17. De acordo com esta disposição legal, são sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) do n.º 1 da mesma norma, quando adquiram bens ou serviços no território nacional a sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º do CIVA.

18. O Ofício-circulado n.º 30235/2021, de 27 de abril, 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 relativas às operações em que ocorre a inversão do sujeito passivo", no âmbito de tais operações.

19. Por aplicação da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, e tendo sido explanado no ponto 20 do 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".

20. Nestas circunstâncias, um sujeito passivo não residente, transmitente dos bens ou prestador dos serviços, que apenas efetue transmissões de bens no mercado interno a sujeitos passivos dos mencionados na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não deve proceder ao registo nem utilizar um NIF nacional para a realização da operação.

21. A Requerente possui um registo para efeitos de IVA em Portugal, mas não procedeu à nomeação de representante, nesse sentido, sempre que 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.

22. Para as operações atrás mencionadas, sobre a emissão das faturas esclarece-se que, não obstante o n.º 1 do artigo 35.º-A, 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.

23. No que se refere à circulação de mercadorias entre o "armazém" e os adquirentes das mesmas localizados em território nacional, deverão as mesmas ser acompanhadas dos documentos de transporte a que se refere o Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho.

24. Sobre a matéria das transmissões intracomunitárias de bens, informa-se que, nos termos do artigo 14.º do RITI, as transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo do imposto dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do CIVA, beneficiam da isenção aí prevista desde que verificadas as seguintes condições:

- Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia;

- O adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado membro, tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a aquisição e, aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;

- O sujeito passivo transmitente cumpra a obrigação prevista na alínea c) do artigo 23.º do RITI, de submeter uma declaração recapitulativa para o respetivo período.

5. Assim, na transmissão de bens para um país da União Europeia, deve ter-se em conta o princípio geral aplicável às transmissões de bens entre sujeitos passivos nacionais e sujeitos passivos registados em outros Estados membros, a liquidação de imposto no país de destino, no lugar do consumo final dos bens.

25. A isenção duma transmissão intracomunitária de bens só se verifica se, para além das condições impostas relativamente ao adquirente, ocorrer a saída física dos bens do território nacional, tal como advém da expressão "a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente", condição, aliás, determinante na qualificação da natureza intracomunitária de uma transmissão.

26. A verificação de tais condições, com vista à aplicação da isenção mencionada em determinada transação, incumbe ao sujeito passivo transmitente dos bens, o qual deve ser capaz de comprovar todos os elementos exigidos pelo artigo 14.º do RITI, designadamente o transporte dos bens para outro Estado membro, sob pena da operação ser considerada localizada em território nacional e como tal sujeita a imposto.

27. O Ofício-circulado n.º 30231, de 2021-01-28, vem esclarecer quais as condições substanciais da aplicação da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, nomeadamente os meios de prova da expedição ou transporte de bens, da saída dos bens do território nacional. A falta dos documentos comprovativos, determina a obrigação para o transmitente dos bens de liquidar o imposto correspondente, conforme

o n.º 9 do artigo 29.º, do CIVA.

28. Para que aquela isenção se verifique, é necessário que o adquirente dos bens possua um número de registo de IVA válido no VIES para efeitos de aquisições intracomunitárias, é necessário que não se esteja perante um particular ou um sujeito passivo não abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias.

29. A Requerente para poder aplicar a isenção nas suas transmissões intracomunitárias de bens, também tem de possuir um número de registo de IVA válido VIES, e após consulta ao respetivo Sistema, verifica-se que consta do mesmo, um número de IVA da Requerente válido.

30. A Requerente deve cumprir, em Portugal, as obrigações a que está sujeita pela prática de tal operação isenta, a faturação e o envio de uma declaração recapitulativa, nos termos, respetivamente, das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, nomeadamente o dever de emitir uma fatura por cada transmissão de bens efetuada nas condições previstas no artigo 7.º do RITI.

31. Relativamente ao procedimento de faturação, informa-se que a fatura que title a transmissão intracomunitária para os clientes nos outros Estados Membros, deve ser emitida o mais tardar até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, conforme determina o n.º 2 do artigo 27.º do RITI e conter todos os elementos previstos no artigo 36.º do CIVA e, por força do disposto no n.º 5 do artigo 27.º do RITI, o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo "PT" e o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-Membro que o atribuiu, conforme a norma internacional código ISO-3166 alfa 2, bem como o local de destino dos bens.

32. Conforme estabelece a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, existe a obrigatoriedade em mencionar na fatura, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, que no caso, e a título exemplificativo, poderá ser "Operação não localizada em território nacional, nos termos da alínea a, do n.º 1. do artigo 14.º do RITI)" ou similar.

33. Conforme estipulado nos artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15/02, a Requerente, na emissão da faturação em apreço, está obrigado a utilizar exclusivamente programa informático de faturação previamente certificado pela AT e, conseqüentemente, a comunicar os seus elementos, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24/08.

34. Na declaração periódica de IVA, o valor da operação deve ser inscrito no Campo 7, do Quadro 06 e na declaração recapitulativa, na coluna 5, do quadro 04, caracterizada como uma operação tipo 1, respeitante a transmissões intracomunitárias de bens.

35. Mais se informa que, a transmissão de bens com destino a país terceiro, efetuada pela Requerente, por se considerar uma exportação, é abrangida pela isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

36. Contudo, esta exportação só beneficiará da isenção desde que seja feita prova apropriada da expedição dos bens para fora da Comunidade, pelo vendedor ou por sua conta, como exige o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

37. A falta dos documentos comprovativos atrás referidos determina a obrigação, para o transmitente dos bens, de liquidar o imposto correspondente, conforme n.º 9 do artigo

29.º do CIVA.

38. O valor destas operações deve ser inscrito no Campo 8, do Quadro 06 da declaração periódica de IVA.

39. Em conclusão, face ao exposto, a Requerente é um sujeito passivo do IVA pelas operações que, no caso em apreço, se consideram realizadas no território nacional.

40. Para o exercício das operações atrás mencionadas, a Requerente é obrigada a ter atividade aberta, como já tem, e se o desejar, pode nomear representante, sujeito passivo do IVA no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

41. A Requerente é, também, obrigada a ter um número de IVA válido no VIES, conforme já tem, para poder aplicar a isenção nas suas transmissões intracomunitárias de bens.

42. A Requerente está obrigada à emissão de faturas por cada operação ativa, neste caso, transmissão de bens, uma vez que nas situações apresentadas, as operações são localizadas em território nacional, ainda que aqui eventualmente isentas de IVA, se cumpridos os requisitos impostos pelo artigo 14.º do RITI, no que toca às vendas para a União Europeia, e pelos artigos 14.º e 29.º, n.º 8 do CIVA, relativamente às exportações, para países terceiros.

43. De acordo com o estipulado nos artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15/02, A Requerente, na emissão da respetiva faturação, está obrigada a utilizar exclusivamente programa informático de faturação previamente certificado pela AT e, conseqüentemente, a comunicar os seus elementos, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24/08.

44. A Requerente, deve entregar Declarações Periódicas e Declarações Recapitulativas, com referência aos períodos em que efetuou transmissões intracomunitárias de bens.

45. Mais se informa que, conforme descrito no n.º 4 do artigo 77.º do CIVA, o serviço competente para, os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que não tenham representante, cumprirem com as suas obrigações é o serviço de finanças de Lisboa-3.