

Ofício Circulado N.º: 30235, de 2021-04-27

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.ª:

Técnico:

Exmos. Senhores
 Subdiretores-Gerais
 Diretores de Serviços
 Diretores de Finanças
 Diretores de Alfândegas
 Chefes de Equipas Multidisciplinares
 Chefes dos Serviços de Finanças
 Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES.
 SUA RELAÇÃO COM AS REGRAS DE INVERSÃO PREVISTAS NAS ALÍNEAS E), G) E
 H) DO N.º 1 DO ARTIGO 2.º DO CÓDIGO DO IVA.

Considerando que o ofício-circulado n.º 30213/2019, de 1 de outubro, que divulga orientações administrativas relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes, bem como à conservação de livros, registos e outros documentos de suporte, esclarece que o ofício circulado n.º 30073/2005, de 24 de março, que versava sobre reembolsos de IVA a sujeitos passivos não residentes¹, se encontra tacitamente revogado, prevendo para breve a divulgação de novas instruções sobre a matéria.

Considerando, também, as obrigações decorrentes do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, e da introdução do artigo 35.º-A no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que transpõe o conteúdo do artigo 219.º-A da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006.

Considerando, ainda, que a partir de 1 de julho de 2021 a obrigação de utilização exclusiva de programas informáticos previamente certificados pela Autoridade Tributária e Aduaneira passa a ser aplicável, não apenas aos sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional mas, também, a outros sujeitos passivos cuja obrigação de emissão de fatura se encontre sujeita às regras estabelecidas na legislação interna nos termos do artigo 35.º-A do CIVA^{2 3}.

Considerando, finalmente, as regras de inversão do sujeito passivo previstas nas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

Mostra-se necessário esclarecer o conjunto de direitos e obrigações, em sede de IVA, que impendem sobre os sujeitos passivos não residentes no território nacional que aqui realizem transmissões de bens

¹ Aqueles que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional.

² Ver n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro.

³ Ver Despacho SEAAF n.º 404/2020-XXII, de 20 de outubro de 2020.

e prestações de serviços e, bem assim, as regras aplicáveis às operações em que ocorre a inversão do sujeito passivo ⁴.

Assim, para conhecimento dos serviços e outros interessados, divulgam-se as presentes instruções.

I – SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES

OBRIGAÇÃO DE REGISTO E NOMEAÇÃO DE REPRESENTANTE.

1. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 31.º, ambos do CIVA, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código estão obrigados a registar-se para efeitos de IVA quando aqui pratiquem operações tributáveis, o que pressupõe a atribuição de um número de identificação fiscal nacional (NIF).

2. Esta obrigação incide sobre todos os sujeitos passivos de IVA que exercem uma atividade económica no território nacional, ou seja, que aqui efetuam operações tributáveis, exceto quando pelas mesmas não sejam devedores do imposto por aplicação de uma das regras de inversão previstas nas alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

3. O artigo 30.º do CIVA estabelece que os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro, estão obrigados a proceder à nomeação de um representante, sujeito passivo do imposto no território nacional, o qual deve cumprir a obrigação de registo e as demais obrigações decorrentes da aplicação do CIVA, sendo devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo seu representado.

4. A nomeação de representante é, no entanto, facultativa para os sujeitos passivos não residentes que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro.

Existência de um registo, para efeitos de IVA, em território nacional.

5. A obtenção de um registo, para efeitos de IVA, por um sujeito passivo não residente, que não disponha de representante fiscal nos termos do artigo 30.º do CIVA, pressupõe a realização de operações tributáveis sujeitas às obrigações gerais do Código, incluindo as de faturação, pagamento do imposto e de entrega da declaração periódica a que se refere o artigo 41.º.

6. Assim, 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.

⁴ As presentes instruções não abrangem as operações efetuadas no âmbito de regimes especiais de “*Balcão Único*”, comumente designados de “*MOSS*” – “*Mini Balcão Único*” e “*OSS*” – “*Balcão Único*”, as quais serão abordadas em ofício-circulado dedicado ao respetivo funcionamento, a divulgar em breve.

AFASTAMENTO DAS REGRAS APLICÁVEIS À OBRIGAÇÃO DE FATURAÇÃO POR SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES

7. 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 no Código. No 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.

8. Não obstante, estão sujeitas às regras previstas no Código as faturas elaboradas nos termos do n.º 11 do artigo 36.º (autofaturação) por sujeitos passivos adquirentes dos bens ou serviços, com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio em território nacional, relativas a operações aqui efetuadas, cuja obrigação de liquidação do imposto recai sobre os mesmos.

EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO E REEMBOLSO DO IVA A SUJEITOS PASSIVOS NÃO RESIDENTES

9. Os sujeitos passivos não residentes podem solicitar o reembolso do IVA que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos ou importados para os fins previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, no n.º 2 do artigo 19.º do RITI e nas operações mencionadas no ponto 11 das presentes instruções.

10. Excluem-se do direito ao reembolso, em qualquer caso, o imposto suportado nas despesas mencionadas no artigo 21.º do CIVA, nas condições ali previstas.

Sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro.

11. De harmonia com o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não residentes, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, têm direito ao reembolso do IVA suportado em território nacional os sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro que, no período a que respeita o reembolso, não tenham no território nacional a sede da sua atividade económica nem disponham de estabelecimento estável ou domicílio, a partir do qual tenham sido efetuadas operações tributáveis e, no mesmo período, não tenham efetuado qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços que se considere realizada no território nacional nos termos do CIVA, com exceção das seguintes:

- Prestações de serviços de transporte e de serviços acessórios do transporte, isentas por força da alínea f) do n.º 1 do artigo 13.º do Código, cujo valor esteja incluído no valor tributável da importação, de acordo com o n.º 2 do artigo 17.º do CIVA;

- Prestações de serviços de transportes e de serviços acessórios dos transportes, isentas por força de qualquer das disposições aplicáveis dos artigos 14.º e 15.º do CIVA;
- Transmissões de bens e prestações de serviços cujo imposto seja devido pelos adquirentes, nos termos das alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA;
- Transmissões de bens efetuadas no âmbito de operações triangulares, nas condições do n.º 2 do artigo 15.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), em que o imposto é devido pelo adquirente dos bens, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RITI.

Sujeitos passivos estabelecidos fora da Comunidade.

12. Os sujeitos passivos estabelecidos fora da Comunidade têm também direito ao reembolso do IVA suportado em território nacional, nas condições referidas no ponto anterior e observando o disposto nas secções 1 e 3 do capítulo III do regime do reembolso a não residentes, desde que exista reciprocidade de tratamento por parte dos Estados em que se encontrem estabelecidos.

13. Para o efeito, estes sujeitos passivos devem nomear um representante fiscal residente em território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, que deve cumprir as obrigações decorrentes do regime, respondendo solidariamente com o representado pelo seu cumprimento.

14. Este representante fiscal constitui-se meramente para efeitos do regime do reembolso a não residentes e pressupõe a inexistência de um registo a que se refere o n.º 3 do artigo 30.º do CIVA, não podendo confundir-se com a figura do representante a que se refere este artigo, sobre quem impendem as obrigações decorrentes da aplicação do Código do IVA, incluindo a de registo e, concomitantemente, o exercício do direito à dedução nos termos previstos no artigo 22.º.

Existência de um registo em território nacional.

15. Os sujeitos passivos não residentes, que não disponham nem sejam obrigados a dispor de representante fiscal nos termos do artigo 30.º do CIVA, mas possuam um registo para efeitos de IVA em território nacional para a realização de operações tributáveis pelas quais sejam considerados devedores do imposto, estão sujeitos às obrigações gerais do Código, incluindo as de pagamento do imposto e de entrega da declaração periódica a que se refere o artigo 41.º, devendo o exercício do direito à dedução seguir a disciplina do artigo 22.º do mesmo Código, observando o disposto no Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho, quando seja solicitado reembolso do imposto.

16. 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 devem proceder ao registo nem utilizar um NIF nacional para a realização destas operações.

II – INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

ALÍNEAS E), G) E H) DO N.º 1 DO ARTIGO 2.º DO CIVA

17. 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.

18. Toma especial relevo a alínea g), na medida em que respeita a operações que se materializam no território nacional, ao passo que as alíneas e) e h), muito embora se considerem localizadas em Portugal por força das regras previstas no CIVA, são realizadas a partir da sede, estabelecimento ou domicílio do sujeito passivo não residente.

Alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º

19. De acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que reúnam os pressupostos de incidência pessoal previstos na alínea a) do mesmo número, 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.

20. 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 noutra Estado-Membro, que aqui não dispõe de representante fiscal.

21. A obrigação subsiste, também, quando o transmitente dos bens ou serviços é um sujeito passivo com a sede, estabelecimento estável ou domicílio fora da Comunidade e realiza no território nacional exclusivamente operações no âmbito da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º, ficando afastada a obrigação de nomeação de representante prevista no n.º 2 do artigo 30.º.

22. Nas condições referidas nos pontos anteriores, o 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.

23. Faz-se também notar que, sempre que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços disponha de representante nos termos do artigo 30.º do CIVA, seja porque optou, no caso de sujeitos passivos comunitários, ou porque realiza outras operações para além das mencionadas nas alíneas e), g) e h) do

n.º 1 do artigo 2.º do Código, no caso de sujeitos passivos de países terceiros, está obrigado a comunicar tal facto ao adquirente, antes da realização da operação.

24. Nestes termos, face ao disposto no n.º 4 do artigo 30.º do CIVA, quando o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não residente não tenha, previamente à realização da operação, comunicado ao adquirente que procedeu à nomeação de representante, o adquirente torna-se o efetivo devedor do imposto pela aquisição dos bens ou serviços.

25. Esta obrigação é determinante para o afastamento da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º e tem consequências na forma do exercício do direito à dedução do imposto e demais obrigações previstas na legislação nacional, por parte do sujeito passivo não residente, quando aplicável.

Alíneas e) e h) do n.º 1 do artigo 2.º

26. A alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA determina que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que reúnam os pressupostos de incidência pessoal previstos na alínea a) do mesmo número, pela aquisição de serviços abrangidos pela regra de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código, a prestadores que não tenham no território nacional sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados.

27. Por seu turno, a alínea h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA determina que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que reúnam os pressupostos de incidência pessoal previstos na alínea a) do mesmo número, pelas aquisições de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade e de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou arrefecimento, quando os respetivos transmitentes não tenham no território nacional sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual as transmissões são efetuadas.

28. Diferentemente do que dispõe a alínea g), estas duas normas de incidência subjetiva não preveem, como condição para a sua aplicação, a não nomeação de representante fiscal nos termos do artigo 30.º do Código, pelo que a inversão do sujeito passivo ocorre sempre que o prestador dos serviços ou o transmitente dos bens, consoante o caso, seja um sujeito passivo não residente, independentemente da localização da sua sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual as operações são efetuadas.

ABRANGÊNCIA DO CONCEITO DE SUJEITO PASSIVO PARA EFEITOS DAS REGRAS DE INVERSÃO

29. O Estado e demais pessoas coletivas de direito público, bem como qualquer outra pessoa coletiva, quando não se encontrem abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, mas estejam ou devam estar registados nos termos do artigo 25.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, são, para efeitos de aplicação das regras de inversão previstas nas alíneas e) e g), sujeitos passivos do imposto pela aquisição dos bens e serviços ali elencados a sujeitos passivos não residentes.

30. Quando se encontrem registados por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, o Estado e demais pessoas coletivas de direito público, bem como qualquer outra pessoa coletiva são, também, sujeitos passivos do imposto para efeitos de aplicação da regra de inversão prevista na alínea h), aquando da aquisição dos bens ali elencados a sujeitos passivos não residentes.

31. São também sujeitos passivos do imposto pelas aquisições dos bens e serviços nos termos estabelecidos nas alíneas antes mencionadas, as pessoas singulares ou coletivas que pratiquem exclusivamente operações isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA, bem como os sujeitos passivos enquadrados em qualquer dos regimes especiais previstos no Código⁵.

32. As entidades mencionadas nos pontos anteriores estão, assim, obrigadas à liquidação do imposto decorrente das regras de inversão do sujeito passivo, devendo enviar, por transmissão eletrónica de dados, a declaração correspondente e efetuar o pagamento do respetivo imposto até ao final do mês seguinte àquele em que se torna exigível, de harmonia com o n.º 3 do artigo 27.º do CIVA.

III – PRODUÇÃO DE EFEITOS

33. As presentes instruções produzem efeitos a partir da data da sua publicação. Devem, no entanto, ser cumpridas as orientações decorrentes de informações vinculativas anteriores, que propugnem as orientações administrativas agora divulgadas.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral

⁵ Regime especial de isenção (Artigo 53.º) e regime dos pequenos retalhistas (Artigo 60.º).