

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA; RITI; DL 186/2009

Artigo: art. 3.º e n.º 1 do art. 6.º do CIVA - art.s 1.º al a), 3.º, 8.º; 11.º e 12.º do RITI

Assunto: Localização de operações – AICB's, op. "triangulares" e exportações. Sujeito passivo com comércio a retalho, por correspondência ou via internet, cujos bens são adquiridos num específico EM e depois vendidos para vários espaços territoriais a partir daquele EM.

Processo: **nº 13801**, por despacho de 2018-07-17, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO APRESENTADA

A questão apresentada é exposta nos seguintes termos: a Requerente é uma empresa em nome individual que iniciou atividade em 6 de abril do corrente ano e que se dedica ao comércio a retalho por correspondência ou via internet, estando enquadrada no regime normal do IVA.

A empresa recebe encomendas via internet dos seus clientes, estabelecidos em qualquer país (em Portugal, noutro Estado-membro ou em países terceiros), emitindo de seguida a ordem de compra ao seu fornecedor italiano, sendo este a expedir os bens físicos diretamente para os clientes, com base na fatura emitida pela Requerente, ficando identificado no comprovativo do transporte a Requerente como cliente e os adquirentes como destinatários. O fornecedor italiano envia à empresa requerente, para seu arquivo, uma cópia do documento de expedição ou comprovativo de exportação.

Pretende-se obter a confirmação do enquadramento em IVA das operações que efetua, tendo em conta os vários cenários possíveis, de acordo com o país de destino dos bens.

Assume-se que os clientes da Requerente tanto podem ser consumidores finais como sujeitos passivos de IVA.

II - ANÁLISE

1. Por consulta dos dados de atividade da Requerente verifica-se que se encontra enquadrada no regime normal de tributação do IVA, com periodicidade trimestral, tendo declarado o exercício da atividade de "Comércio a Retalho por Correspondência ou via Internet".

Cenário 1 - Clientes estabelecidos em Portugal

2. A Requerente recebe uma ordem de encomenda dos seus clientes nacionais, adquire os bens ao seu fornecedor italiano e determina que este os envie para os clientes, em território nacional.

3. No pressuposto de que o fornecedor italiano é um sujeito passivo de IVA agindo como tal e que a Requerente utilizou o seu número de identificação

fiscal, válido no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) para efetuar a aquisição dos bens, sendo os mesmos expedidos a partir de um Estado membro, com destino ao território nacional, realiza uma aquisição intracomunitária, na aceção do artigo 3.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), que é aqui localizada para efeitos da sua tributação.

4. Efetivamente, determina a alínea a) do artigo 1.º do RITI que estão sujeitas a IVA *"[a]s aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos de 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 nos n.ºs 1 e 2.º do artigo 11.º"*.

5. Por sua vez, considera-se aquisição intracomunitária de bens a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro (artigo 3.º do RITI).

6. Sendo o território nacional o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente, a operação é aqui localizada, como decorre do artigo 8.º do RITI.

7. A Requerente é considerada sujeito passivo pela aquisição intracomunitária, cabendo-lhe proceder à autoliquidação do imposto na fatura emitida pelo fornecedor ou em documento interno (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 27.º, todos do RITI).

8. O imposto suportado na aquisição intracomunitária é dedutível nos termos do artigo 19.º do RITI, sendo aplicáveis as regras relativas ao exercício deste direito previstas nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA (CIVA).

9. A venda dos bens aos clientes nacionais, que ocorre em simultâneo com a aquisição intracomunitária efetuada pela Requerente, constitui uma transmissão de bens, na aceção do artigo 3.º do CIVA, que é localizada em território nacional, por aplicação da regra de localização prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA.

10. Assim, deve a Requerente liquidar o imposto que seja devido, de acordo com a taxa que aplicável aos bens, nos termos do artigo 18.º do CIVA.

Cenário 2 - Clientes particulares estabelecidos em Países Comunitários

11. A Requerente recebe encomendas de clientes particulares domiciliados noutros Estados-membros, adquire os bens ao seu fornecedor italiano, que os entrega dos bens diretamente a clientes particulares estabelecidos noutro Estado membro.

12. Estado em causa a aquisição de bens por particulares, e tendo a Requerente aludido, no pedido de informação, às regras relativas às vendas à distância [vendas de bens - que não sejam meios de transporte novos, bens sujeitos a instalação ou montagem ou bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo (IEC) - efetuadas por sujeitos passivos de IVA estabelecidos

num Estado membro a particulares, quando os bens são transportados pelo vendedor ou por sua conta], importa referir que as mesmas consideram-se localizadas no Estado membro do vendedor ou no Estado membro onde se encontra o adquirente, em função do valor das transmissões efetuadas pelo vendedor para um determinado Estado membro.

13. Se aquele valor não ultrapassar o limiar fixado pelo Estado membro de destino dos bens, a transmissão considera-se localizada no Estado membro de origem. Caso ultrapasse, - ou caso, independentemente do valor, o transmitente opte pela tributação no país de destino -, é tributada do Estado membro de destino.

14. Na legislação nacional, o regime das vendas à distância encontra-se previsto nos artigos 11.º e 12.º do RITI.

15. Assim, a transmissão de bens expedidos ou transportados por um sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino ao adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro quando este seja um particular, quando os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar nem bens sujeitos a IEC e o valor global, líquido de IVA, das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado membro de destino, será tributada nesse Estado membro, implicando que o sujeito passivo transmitente nele se registre para efeitos de IVA ou aí nomeie representante fiscal. Não sendo excedido aquele montante, a operação é tributável em território nacional, nos termos gerais do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA (cf. n.º 1 do artigo 10.º do RITI).

16. Na situação em apreço não são aplicáveis às regras relativas às vendas à distância, dado que, não se encontrando os bens em território nacional no momento em que são expedidos ou transportados com destino aos adquirentes particulares, a transmissão não é aqui tributável.

17. Significa que, efetuando transmissões de bens com destino a particulares a partir de outro Estado membro, a Requerente terá de aí se registar em IVA ou nomear representante fiscal.

18. Quanto à transação anterior, uma vez que os bens vendidos pelo fornecedor italiano não dão entrada em território nacional, a Requerente efetua uma aquisição que não é aqui tributável.

19. Efetivamente, a transmissão efetuada pelo fornecedor italiano será sujeita a IVA naquele Estado membro, cabendo-lhe liquidar o imposto que seja devido.

20. Se reunidas as condições legais para o efeito, a Requerente pode requerer o reembolso do imposto pago naquele Estado membro, de acordo com as regras previstas no capítulo II do Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Estado membro de Reembolso, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

Cenário 3 - Clientes sujeitos passivos estabelecidos em Países Comunitários

21. A situação descrita constitui uma operação "triangular" em sentido próprio, ou seja, uma transmissão sucessiva de bens que envolve três sujeitos passivos, estabelecidos em Estados membros diferentes, em que o transporte dos bens não acompanha o circuito documental de faturação.

22. Assumindo que todos os intervenientes na operação se identificam através do respetivo NIF, válido no VIES, a aquisição de bens efetuada pela Requerente ao fornecedor italiano será localizada em território nacional por força da denominada "cláusula de segurança", prevista no n.º 2 do artigo 8.º do RITI, de acordo com a qual, nestas circunstâncias, ainda que o local de chegada dos bens seja outro Estado membro, a operação é aqui tributável.

23. Esta disposição pode ser afastada, aplicando-se antes o procedimento simplificado de tributação das operações triangulares previsto no n.º 3 do artigo 8.º do RITI, que presume a tributação dos bens no Estado membro de chegada, evitando-se assim que o sujeito passivo nacional tenha de se registar naquele país ou ali nomear representante fiscal.

24. Para o efeito, a Requerente deve: (i) indicar na fatura emitida ao seu cliente comunitário que este é o devedor do imposto no Estado membro onde se encontra e (ii) inscrever a venda dos bens na declaração recapitulativa (com o código 4), referida no artigo 30.º do RITI (cf. n.º 3 do artigo 8.º do RITI).

25. Significa também que, no âmbito desta operação, a Requerente faz duas aquisições intracomunitárias de bens: uma em território nacional, que aqui não é tributada porque se afastou a cláusula de segurança do n.º 2 do artigo 8.º do RITI; outra no Estado membro onde se encontra o seu cliente, por aí ser destino final das mercadorias (esta aquisição efetuada pela empresa portuguesa será isenta de IVA no Estado membro de destino, sendo a operação aí tributada como operação interna, cabendo ao cliente comunitário a liquidação do imposto que seja devido, como decorre do artigo 141.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do IVA).

26. A venda efetuada ao cliente final estabelecido noutro Estado membro é relevada no campo 8 do quadro 06, como operação não localizada em território nacional.

27. Reafirma-se que o procedimento previsto no n.º 3 do artigo 8.º do RITI implica que todos os sujeitos passivos intervenientes na operação estejam estabelecidos em Estados membros distintos, não sendo aplicável se, por exemplo, o cliente final dos bens estiver estabelecido em Portugal ou em Itália.

28. Neste último caso, estar-se-á perante uma aquisição em Itália efetuada pela Requerente, seguida de uma transmissão interna naquele país, sendo o imposto devido pelos adquirentes caso seja aplicável o disposto no artigo 194.º da Diretiva do IVA.

Cenário 4 - Clientes estabelecidos em Países Terceiros

29. Sendo os bens adquiridos noutro Estado membro e de lá exportados, a Requerente efetua uma aquisição de bens ao fornecedor italiano que não é aqui localizada, nos termos já referidos, tratando-se de uma operação tributada naquele Estado membro.

30. Assumindo que o documento aduaneiro de exportação é emitido em nome do sujeito passivo nacional, a transmissão dos bens expedidos para país terceiro a partir daquele Estado membro não é tributável em território nacional, por se considerar fora do campo de incidência do imposto, por interpretação a contrário do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, devendo a fatura do

fornecedor refletir este enquadramento.

31. A operação deve, contudo, ser relevada no campo 8 do quadro 06 da declaração periódica.