

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: LEI 15/2009, de 1 de Abril

Artigo:

Assunto: IVA - REGIME ESPECIAL DE EXIGIBILIDADE DO IVA DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO NACIONAL DE MERCADORIAS

Processo: F051 2009040/2463 - despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 04-05-2009

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa apresentado pela entidade X, informo o seguinte:

1. A informação solicitada, sob a forma vinculativa, assenta, em exclusivo, no teor da Lei n.º 15/2009, publicada no Diário da República, Iª Série, n.º 64, em 1 de Abril de 2009, que aprova o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, em anexo que dela faz parte integrante.

2. O regime especial, agora aprovado, vem consagrar o diferimento da exigibilidade do imposto para o momento do recebimento total ou parcial do preço das operações por ele abrangidas, neste último caso, apenas pela parte do preço recebida.

3. No entanto, o art.º 2.º da Lei n.º 15/2009, em sintonia com o disposto no n.º 1 do art.º 7.º do regime especial, contempla a possibilidade de opção pelas regras gerais de exigibilidade, em detrimento da aplicação das vertidas no citado regime especial.

3.1 Ali é permitido que os sujeitos passivos, caso o pretendam, exerçam a opção pelas regras gerais de exigibilidade previstas no art.º 8.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, desde a data da entrada em vigor da citada Lei. Ora, a Lei foi publicada no passado dia 1 de Abril, produzindo, no entanto, efeitos a 1 de Janeiro. Assim, uma vez que o respectivo texto prevê, em concreto, que a opção possa ser exercida até ao final do mês seguinte, há que assumir que a data de referência é a da publicação e considerar que o prazo para proceder à comunicação da mencionada opção deve decorrer desde aquela data até ao final de Maio.

3.2 No entanto, por motivos de ordem técnica, o modo de comunicação ali consagrado, por "via electrónica", revestindo a forma prevista no n.º 1 do art.º 7.º do regime especial e os condicionalismos constantes do n.º 2 do mesmo normativo, não se encontra ainda implementado.

Prevedo-se que tal funcionalidade se encontre disponível a partir de 15 de Maio, o prazo estabelecido no ponto anterior torna-se insuficiente para o exercício das comunicações de opção pelas regras gerais de exigibilidade, pelos sujeitos passivos que o pretendam, na medida em que reduz o período inicial de dois meses estabelecido por Lei, restringindo-o a 15 dias do mês de Maio.

Assim, havendo que definir um modo de actuação que permita,

aos sujeitos passivos que o pretendam, elaborar as comunicações de opção pelas regras gerais de exigibilidade, mediante utilização da "via" estabelecida na letra da Lei, propõe-se que o prazo estabelecido no respectivo art.º 2.º, seja prorrogado até ao final de Junho.

- 3.3** Sendo este o entendimento, a partir da implementação da funcionalidade, os sujeitos passivos que o pretendam, podem efectuar a opção pelas regras gerais de exigibilidade do IVA, mediante comunicação electrónica, devendo, para o efeito, aceder ao site do Portal das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt), assinalando em seguida SERVIÇOS => ENTREGAR => DECLARAÇÕES => IVA => LEI 15/2009 - OPÇÃO REGIME GERAL.

Inversamente, os sujeitos passivos que, tendo optado pela aplicação das regras gerais de exigibilidade do IVA, pretendam retomar a aplicação do regime especial, podem fazê-lo, mediante comunicação electrónica nos moldes descritos no parágrafo anterior, decorrido que seja o período mínimo de permanência de três anos a que se refere o n.º 2 do art.º 7.º do regime em anexo à Lei n.º 15/2009.

- 3.4** Para que os adquirentes dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, entre outros, possam certificar-se do enquadramento do prestador (transportador), assegurando, deste modo, que as correspondentes operações cumprem as normas de exigibilidade estabelecidas no regime especial ou no Código do IVA, caso tenha sido exercida a respectiva opção, será oportunamente disponibilizada uma funcionalidade de consulta, acessível a partir do site do Portal das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt), assinalando em seguida SERVIÇOS => CONSULTAR => IDENTIFICAÇÃO CLIENTES/FORNECEDORES.

4. Quanto à aplicação da Lei no tempo.

O regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2009, resultando da publicação, no passado 1 de Abril, da Lei que o aprova.

O espaço temporal que medeia as datas de produção de efeitos e publicação das normas legais em apreço, traduz-se, para os sujeitos passivos abrangidos, na dificuldade em determinar quais os procedimentos a adoptar para a correcta aplicação da Lei (efeitos do regime especial) no tempo, tanto mais que, sobre a primeira, já se encontram decorridos dois períodos de imposto¹, no que concerne, em concreto, aos sujeitos passivos de periodicidade mensal.

Deste modo, somos de opinião que até à data da publicação da Lei se aceite como correcta a aplicação das regras gerais de exigibilidade estabelecidas no Código do IVA, para as operações realizadas no referido espaço temporal, possibilitando, no entanto, ao sujeito passivo, caso o pretenda, a aplicação do regime especial desde a data de início da produção de efeitos, mediante o recurso ao mecanismo das

regularizações previsto no art.º 78.º do CIVA, dando especial atenção ao condicionalismo constante do respectivo n.º 5.

5. Quanto ao âmbito de aplicação.

O regime especial é aplicável às prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, tal como definidas no Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

Deste modo, parece conveniente esclarecer o enquadramento das operações que, sendo objecto de integração naquele normativo, são susceptíveis de estar abrangidas pelo regime especial.

5.1 O citado Decreto-Lei abrange as subcontratações e os transportes combinados.

Efectivamente, o respectivo art.º 10.º refere que *“Sempre que o transportador cumpra o contrato de transporte por meio de terceiros mantém para com o expedidor a sua qualidade originária e assume para com o terceiro a qualidade de expedidor”*.

Nestes termos, nada obsta à aplicabilidade do regime especial às prestações de serviços consubstanciadas em “transporte subsequente ou subcontratação”, desde que o transportador originário preste, ao adquirente expedidor, serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, e o terceiro, transportador subcontratado, os efectue ao transportador originário, agora considerado expedidor.

5.2 Por sua vez, o n.º 3 do art.º 2.º do citado Decreto-Lei condiciona a sua aplicação aos transportes nacionais de mercadorias efectuados por meio rodoviário, referindo, o seu teor que, *“Quando, ao abrigo de um único contrato, as mercadorias sejam transportadas em parte por meio rodoviário e em parte por meio aéreo, ferroviário, marítimo ou fluvial, aplica-se à parte rodoviária o regime jurídico constante deste diploma”*. De igual modo, o regime especial de exigibilidade deve ser aplicável de forma exclusiva à parte rodoviária de um transporte combinado, restringindo-se aos casos em que seja possível a separação objectiva daquele modo.

5.3 O Decreto-Lei n.º 239/2003 não contempla claramente as operações de “cabotagem”. Estas consistem na realização de transportes rodoviários nacionais de mercadorias, por sujeitos passivos transportadores internacionais, detentores de licença comunitária, em veículos não matriculados em Portugal. Em suma, consistem na realização de transporte nacional rodoviário de mercadorias por sujeitos passivos não estabelecidos, sem estabelecimento estável ou domicílio em território nacional.

Assim, as operações de cabotagem não podem ser abrangidas pelo regime especial, por força do disposto no n.º 2 do art.º 1.º do anexo à Lei n.º 15/2009, enquanto consubstanciarem operações relativamente às quais, o adquirente é o responsável pela liquidação e pagamento do correspondente imposto, ou seja, nas situações em que ocorre o vulgarmente designado

“reverse charge”.

6. Quanto ao momento da exigibilidade, o regime especial determina, como regra geral, que aquele ocorre em simultâneo com o recebimento total ou parcial do preço da correspondente operação, pelo montante recebido.

No entanto, aquele momento pode ser diferido para o final do prazo previsto no n.º 7 do art.º 4.º-A do Decreto-Lei n.º 293/2003², de 4 de Outubro, presumindo-se, assim, que o recebimento total do preço ocorre no prazo máximo de 30 dias após a apresentação da respectiva factura³ pelo transportador, salvo se prazo superior não resultar de disposição contratual.

Deste modo, face à constatação de que, nos termos da legislação citada no parágrafo anterior, o contrato de transporte poderá não revestir a forma escrita, por uma questão de clareza funcional e de simplificação inspectiva, propõe-se que as facturas relativas a operações abrangidas pelo regime especial devem conter, além dos restantes requisitos impostos, a menção ao prazo de pagamento, quando este, resultando de disposição contratual, seja superior a 30 dias após a sua apresentação pelo transportador.

Sendo este o entendimento, caso a factura não faça referência ao prazo de pagamento, o imposto ali liquidado presume-se exigível no termo do prazo de 30 dias após a sua apresentação pelo transportador se, entretanto, não tiver ocorrido o pagamento total ou parcial da operação.

¹ Relativamente aos períodos de Janeiro e Fevereiro, os prazos a que se refere o art.º 41.º do CIVA, terminaram em 10 de Março e 13 de Abril, respectivamente.

² Alterado pelo Decreto-Lei n.º 145/2008, de 28 de Julho.

³ O prazo é contado a partir da data da emissão da factura ou documento equivalente, ou a partir da data limite para a respectiva emissão, caso o mesmo não tenha sido cumprido.