

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º

Assunto: Localização de operações - Prestações serviços de transporte rodoviário de mercadorias em viaturas pesadas na UE

Processo: nº **12339**, por despacho de 16-11-2017, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal, com a atividade de "Transportes Rodoviários de Mercadorias" - CAE 49410.

2. Realiza, fundamentalmente, serviços de transporte rodoviário de mercadorias em viaturas pesadas de e para os seguintes países: Espanha, França, Alemanha, Itália, Holanda e Bélgica.

3. Vem solicitar informação sobre a localização das prestações de serviços correspondentes a "prestação de serviços de transportes rodoviários de mercadorias ". Neste âmbito, pretende saber como é efetuada a tributação em IVA das seguintes operações:

3.1. Serviços de transporte rodoviário em que o lugar de partida e lugar de chegada se situam fora de Portugal (outro Estado membro):

i. O adquirente do serviço é um sujeito passivo nacional que forneceu o seu NIF;

ii. O adquirente do serviço é um particular na Comunidade Europeia ou pessoa estabelecida em País Terceiro;

iii. O adquirente do serviço é um sujeito passivo comunitário que forneceu o seu NIF, ou sujeito passivo fora da Comunidade Europeia;

3.2. Serviços de transporte rodoviário em que o lugar de partida e lugar de chegada se situam dentro de Portugal:

i. . O adquirente do serviço é um sujeito passivo nacional que forneceu o seu NIF;

ii. O adquirente do serviço é um particular na Comunidade Europeia ou pessoa estabelecida em País Terceiro;

iii. O adquirente do serviço é um sujeito passivo comunitário que forneceu o seu NIF, ou sujeito passivo fora da Comunidade Europeia;

4. Conforme disposto no art.º 1.º, nº 2 al. e) do CIVA, entende-se por "transporte intracomunitário de bens" o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes, não sendo necessário que os lugares de partida e de chegada do transporte

se situem no território nacional.

5. Nos termos do art. 1.º, nº 5: "é equiparado a um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado membro, sempre que esse transporte se encontre diretamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens".

6. De acordo com o art. 54.º, nº 2 al. a), da Diretiva do IVA, as prestações de serviços acessórias do transporte, englobam as cargas e descargas, a manutenção da carga, bem como outras atividades similares.

7. Quanto à localização de prestações de serviços de transporte de mercadorias, há que atender às disposições contidas no artigo 6.º do CIVA que, em termos gerais, delimita espacialmente os factos tributários, permitindo determinar a localização das transmissões de bens e das prestações de serviços e, por conseguinte, a taxa de imposto aplicável estas operações.

8. Por sua vez, o nº 6 do artigo 6.º do CIVA, estabelece as regras gerais mediante as quais se consideram localizadas as prestações de serviços, isto é, as regras gerais de localização da tributação em IVA destas operações.

9. Sobre a matéria relativa à localização das prestações de serviços, vigente desde 01-01-2010, foi publicado o Ofício-circulado nº 30115/2009, de 29 de dezembro, o qual pode ser consultado no Portal das Finanças.

10. Assim, no artigo 6.º do CIVA, encontram-se previstas duas regras gerais, definidas pelas alíneas a) e b) do nº 6 daquele artigo, sem prejuízo das regras especiais aplicáveis às operações descritas nos números seguintes do mesmo artigo:

a) Serviços prestados a um sujeito passivo (dos referidos no nº 5 do art.º 2.º do CIVA) : Esta operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio do adquirente para o qual os serviços são prestados (quer seja da Comunidade ou fora da Comunidade), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador, nos termos da alínea a) do nº 6 do artigo 6.º.

b) Serviços prestados a não sujeitos passivos: Esta operação é localizada e tributada no Estado membro da sede da atividade do prestador dos serviços ou do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, nos termos da alínea b) do nº 6 do artigo 6.º.

11. A primeira regra, relativa às prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos, segundo a qual a operação é tributável no país onde se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente; a segunda regra geral define que, relativamente às prestações de serviços realizadas a não sujeitos passivos, a tributação efetua-se no território nacional quando o prestador aqui tenha a sede, estabelecimento estável ou domicílio.

12. Face às regras de localização das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA, as prestações de serviços de transporte de bens e outras acessórias do transporte, quando tenham como destinatários sujeitos passivos, são subsumíveis na regra prevista na alínea a) do nº 6 do art.º 6.º

do CIVA

13. Resulta, assim, da referida disposição legal que as prestações de serviços de transporte de bens e outras acessórias do transporte são consideradas efetuadas em território nacional, sendo nele submetidos a tributação, no caso em que o prestador do serviço e adquirente das prestações de serviços se encontram, ambos, sedeados em território nacional, cabendo ao prestador de serviços, por força da al. a) do nº 1 do art. 2.º do CIVA, proceder à liquidação do imposto.

14. No entanto, se a prestação de serviços de transporte tiver início noutro Estado membro e chegada em Portugal, sendo tanto o transportador como o adquirente, sujeitos passivos portugueses em que este fornece o NIF, a operação localiza-se em território nacional. Cabe ao transportador a responsabilidade pela liquidação do imposto.

15. Porém, quando as prestações de serviços são localizadas no território nacional há que verificar se as mesmas beneficiam, ou não, das isenções previstas no CIVA, ou seja, em primeiro lugar, localiza-se a operação com base nas regras do art.º 6.º e, em segundo lugar, se localizadas em território nacional, aplicam-se ou não as isenções.

16. Efetivamente, se as operações de "transporte e serviços acessórios ao transporte" se localizarem em território nacional, o art.º 14.º, nº 1 alínea q) prevê a isenção para: "as prestações de serviços (...) que se relacionem com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição", ou seja, se se tratar de um transporte de bens com destino a outro Estado membro e o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo estabelecido em território nacional.

17. Relativamente às prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens (e serviços acessórios ao transporte) efetuadas a sujeitos passivos sedeados, estabelecidos ou domiciliados fora do território nacional, seja na Comunidade com o NIF válido no VIES, ou fora da Comunidade, não são, por via da regra estabelecida na al. a) do nº 6 do referido artigo (à contrario), localizadas nem tributadas em território nacional.

18. Neste caso, o sujeito passivo prestador dos serviços deve mencionar na fatura, que está obrigado a emitir, nos termos da al. b) do nº 1 do art.º 29.º do Código do IVA, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da al. e) do nº 5 do art.º 36.º do CIVA, que, no caso das prestações de serviço em apreço, deve conter a menção "IVA - Autoliquidação", conforme estabelece o nº 13 do art.º 36.º.

19. Quanto às prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens efetuadas a um não sujeito passivo (um particular), são localizadas e tributáveis em Portugal, quando o lugar de partida ocorra no território nacional, de acordo com as regras previstas nas al. b) do nº 10 do art.º 6.º, cabendo ao prestador, proceder à liquidação do IVA que se mostre devido. Se o transporte se iniciar noutro Estado membro e o adquirente for um não sujeito passivo, a operação localiza-se no Estado membro aonde se inicia o transporte conforme disposto na al.ª b) do nº. 9 do art.º 6º, sendo o prestador de serviços o responsável pela liquidação do IVA devido.

20. Quando as prestações de serviços de transporte de bens são integralmente efetuadas no território nacional, há que atender à qualidade do adquirente desses serviços. Assim:

- i) Se o adquirente é um não sujeito passivo (particular), domiciliado na Comunidade ou em País Terceiro, a prestação de serviços é sempre localizada e tributada em território nacional, por enquadramento na al. a) do n.º 10 do art.º 6 do CIVA;
- ii) Se o adquirente é um sujeito passivo, estabelecido no território da Comunidade ou em País Terceiro, a prestação de serviços não é localizada/tributada em território nacional, por aplicação da regra da al. a) do n.º 6 do art.º 6º (à contrário).

21. Assim, relativamente às questões colocadas pela Requerente e referidas no ponto 3.1, desta informação, temos os seguintes enquadramentos:

- i) A operação é localizada em Portugal, ao abrigo da al. a) n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, devendo o prestador (requerente) liquidar o imposto devido.
- ii) A operação não é localizada em Portugal, ao abrigo da al. a), ou b) do n.º 9 do art.º 6º do CIVA, consoante se trate respetivamente, de transporte interno no respetivo Estado membro ou transporte intracomunitário com início nesse Estado membro.
- iii) A operação não é localizada em Portugal, mas sim no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente [alínea a) n.º 6 do art.º 6º do CIVA (à contrário)], devendo a fatura mencionar "IVA - Autoliquidação".

22. Relativamente às questões colocadas pela Requerente e referidas no ponto 3.2 desta informação, temos os seguintes enquadramentos:

- i) A operação é localizada no território nacional, trata-se de um transporte interno, devendo o prestador (a requerente) liquidar o respetivo IVA.
- ii) A operação é localizada em território nacional, ao abrigo da al. a), n.º 10 do art.º 6.º do CIVA, devendo o prestador (a requerente) liquidar o IVA devido.
- iii) A operação não é localizada em Portugal, mas sim no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente [alínea a) n.º 6 do art.º 6º do CIVA (à contrário)], devendo a fatura mencionar "IVA-Autoliquidação".

23. Nos casos em que as operações se localizam fora do território nacional e tenham por destinatários não sujeitos passivos domiciliados noutros Estados-Membros a requerente deve contactar esses Estados sobre quais as obrigações fiscais a cumprir.

24. Quando o transporte dos bens tiver o lugar de partida e de chegada em território nacional e estiver relacionado com o transporte intracomunitário desses bens, ainda é considerado um transporte intracomunitário, conforme o n.º 5 do art.º 1 do CIVA, aplicando-se-lhe as regras do transporte intracomunitário. Nestes termos, se o adquirente é um sujeito passivo estabelecido em território nacional, o transporte é isento ao abrigo da al. q) do n.º 1 do art.º 14º do CIVA. Se o adquirente é um sujeito passivo estabelecido fora do território nacional, a prestação de serviços não é localizada nem tributada em território nacional, por aplicação da al. a) do n.º

6 do art.º 6º do CIVA.

25. Em sede de obrigações declarativas quando a requerente efetuar, a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, deve proceder à entrega da declaração recapitulativa de IVA, prevista no art.º 30 do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) aonde deverá declarar as prestações de serviços efetuadas, em conformidade com o disposto na al.ª i) do n.º 1 do art.º 29º. do CIVA. Esses montantes devem, ainda, ser inseridos no campo 7 do quadro 6 da declaração periódica de IVA.

26. Relativamente às referidas prestações de serviços que beneficiarem da isenção prevista nas al. q) do n.º 1 do art.º 14º do CIVA, os valores devem ser inseridos no campo 8 do quadro 6 da declaração periódica de IVA.