

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas - Contratos de aluguer, vulgarmente designado de "contratos de charter", utilizando para o efeito o iate comercial

Processo: nº 5783, por despacho de 2013-11-04, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitado, ao abrigo do disposto no art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por **XXXX**, cumpre prestar a seguinte INFORMAÇÃO.

I - Objeto do Pedido de Informação

1. A Requerente é sujeito passivo de IVA, do regime normal trimestral, pelo exercício do CAE principal 50101 (Transportes Marítimos Não Costeiros de Passageiros). Apesar do seu objeto social comportar outras atividades, conforme certidão da Conservatória do Registo Comercial, informa, em síntese, que *"exerce uma actividade comercial, consubstanciada no transporte marítimo, por tempo determinado e com carácter remunerado de passageiros através da celebração de contratos de aluguer, vulgarmente designado de "contratos de charter", utilizando para o efeito o iate comercial denominado **YYY** e do qual é legítima proprietária"*.

2. Requer que seja emitido "parecer vinculativo sobre o enquadramento das operações realizadas no âmbito da sua actividade, nomeadamente se tais operações se encontram isentas de imposto sobre o valor acrescentado de harmonia com o preceituado no art.º 14º, alíneas b), f) e j) do Código do IVA e bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo, "in casu" da **XXXX** proceder à respetiva liquidação".

3. Como questão prévia, é de referir que a lei apenas configura o recurso à informação vinculativa para apreciação de casos concretos, isto é, para a qualificação de certos factos materialmente delimitados no âmbito de determinadas previsões normativas.

Com efeito, o n.º 1 do art.º 68º da Lei Geral Tributária (LGT) reporta-se expressamente à necessidade de o pedido ser *"acompanhado da identificação dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda"*. Assim sendo, o instituto da informação vinculativa previsto pelos artigos 68.º da LGT e 57.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) não se prende com a pura interpretação de bases legais abstratamente consideradas, mas reporta-se antes à aplicação da normatividade relevante a factos concretos (ainda que hipotéticos), isto é, a um problema de realização concreta do Direito Fiscal.

4. No pedido em apreço, o objeto social da Requerente comporta um leque de atividades muito variadas e que não foram concretamente especificadas. Apesar de existir alguma ambiguidade na exposição do sujeito passivo, a operação concreta a analisar é a descrita no ponto 5) do seu requerimento, até porque só essa se encontra suficientemente densificada, em factos

concretos, de molde a poder ser objeto de apreciação.

5. Em suma, a Requerente é proprietária de um iate comercial denominado **YYY**, inscrito e matriculado no Território Nacionl. A embarcação tem por atividade charter e está inserido na categoria 3 - inshore - Navigation up to 60 miles from a safe haven and 25 miles from coast (Navegação até 60 milhas de um porto e até 25 milhas da costa).

Encontra-se a operar a partir de águas territoriais e portos espanhóis, conforme justificação apresentada para a urgência do pedido. Mediante a utilização desta embarcação de que é proprietária, a atividade comercial do sujeito passivo Requerente consiste *"no transporte marítimo, por tempo determinado e com carácter remunerado de passageiros através da celebração de contratos de aluguer, vulgarmente designado de "contratos de charter"*. É esta operação cujo enquadramento tributário, em sede de IVA, cumpre analisar.

II - Qualificação e Enquadramento da Actividade Comercial

6. A operação descrita consiste numa prestação de serviços, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 4.º do Código do IVA (CIVA). No entanto, torna-se necessário qualificar a prestação de serviços em causa, atenta a diversidade de normas potencialmente aplicáveis.

7. A este propósito, tem sido entendido que a locação de veículos/embarcações de transporte de passageiros com condutor (e tripulação), como é o caso dos "contratos de charter" de embarcações, consubstancia, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços de transporte de passageiros. Neste sentido pronuncia-se a informação sancionada por despacho do Subdiretor-Geral do IVA, de 2010/04/01, processo de informação vinculativa n.º 503.

8. Uma vez que a embarcação *"se encontra a operar a partir de águas territoriais e portos espanhóis"*, cumpre apreciar se a atividade comercial desenvolvida pela Requerente é tributada, para efeitos de IVA, em território nacional.

9. De acordo com a regra geral de localização das prestações de serviços, prevista no n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, as prestações de serviços consideram-se efetuadas e tributáveis em território nacional:

- Quando o adquirente seja um sujeito passivo, devidamente registado, para efeitos de IVA, e tenha utilizado o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a aquisição do serviço cuja sede da sua atividade, estabelecimento estável ou, na falta, o domicílio, para o qual são prestados, se situe no território nacional - al. a) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA;

- Quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo, e o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, estabelecimento estável ou, na falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados - al. b) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA.

10. A regra geral de localização das prestações de serviços, referida anteriormente, comporta várias exceções/derrogações descritas nos n.º 7 a 13 do art.º 6.º do CIVA, tendo cada uma das exceções/derrogações regras

próprias de localização.

11. As prestações de serviços de transporte de passageiros constituem uma exceção/derrogação à regra geral prevista no n.º 6 do art.º 6.º, nos termos da regra prevista na al. b) do n.º 7 conjugada com a al. b) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA. Tais prestações de serviços são consideradas efetuadas no território nacional em relação aos percursos nele realizados, não sendo consideradas efetuadas no território nacional no que diz respeito aos percursos realizados fora dele.

12. Desta forma, se partirmos do pressuposto que a Requerente opera exclusivamente em águas territoriais e portos espanhóis, as prestações de serviços de transporte de passageiros, em apreço, não são consideradas localizadas nem tributadas em território nacional, uma vez que os percursos são realizados fora de Portugal. Ou seja, esta atividade comercial é localizada e tributada nos países onde os percursos são realizados. Assim foi decidido em despacho do Subdiretor Geral do IVA, de 2011/09/09, processo de informação vinculativa n.º 2424.

13. Assim, só há tributação, em sede de IVA, em Portugal se o serviço de transporte de passageiros ocorrer, ainda que parcialmente em território nacional, sendo tributado na medida da distância cá percorrida, como decorre da al. b) do n.º 8 do art.º 6.º do CIVA.

14. Uma vez que a Requerente pratica operações tributáveis em território espanhol, é junto das autoridades fiscais espanholas que deve questionar o enquadramento tributário da atividade comercial por si exercida nesse país, assim como as obrigações acessórias que deve cumprir.

15. De qualquer modo, se realizada em território nacional, a prestação de serviços de transporte de passageiros aqui em apreço está sujeita a imposto, nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA. Em termos de isenção é de referir a al. r) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, a qual isenta de imposto *"o transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro, bem como o das provenientes ou com destino às Regiões Autónomas, e ainda o transporte de pessoas efectuado entre as ilhas naquelas Regiões"*, conjugada com o n.º 4 do mesmo preceito.

16. Resulta do exposto que não são aplicáveis as isenções propostas pela Requerente (art.º 14.º, n.º 1 alíneas f) e j) do CIVA), porquanto estas dizem respeito, entre outras, às operações de aluguer de embarcações, quando a operação descrita constitui, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços de transporte de passageiros.

17. Se sujeita a imposto em território nacional e não beneficiar da isenção referida, é tributável à taxa reduzida de imposto (art.º 18.º, n.º 1 al. a) do CIVA), porquanto a operação está prevista na verba 2.14 da lista I anexa ao CIVA, a qual se aplica ao transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. O enquadramento nesta verba foi decidido, designadamente, por despacho do Diretor-Geral de 2010/03/23, processo de informação vinculativa n.º 528.

18. No que concerne aos fornecimentos de bens e serviços necessários ao exercício da atividade da Requerente, é de referir que não lhe são aplicáveis as isenções previstas nas alíneas d), f) e j) do n.º 1 do art.º 14 do CIVA. Em especial, não estão isentas de imposto as transmissões de bens de abastecimento do iate, nem as operações de manutenção e reparação e

outras prestações de serviços efectuadas com vista às necessidades directas da embarcação.

19. Na realidade, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA e com repercussão nas al. f) e j) do mesmo preceito, são isentas as *"transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca"*. A al. e) do mesmo número inclui ainda *"as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, com excepção, em relação a estas últimas, das provisões de bordo"*.

Ou seja, as isenções referidas só se aplicam às embarcações que efectuem navegação marítima em alto mar, as que se destinem à pesca de alto e longínqua e as embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira.

20. No caso concreto do iate aqui em causa, verifica-se que só tem permissão para navegar até 25 milhas da costa. Pelo que, não podendo navegar em alto mar¹, não beneficia daquelas isenções.

Assim, o limite interior do alto mar coincide com o limite exterior da zona económica exclusiva, o qual corresponde, geralmente, a 200 milhas marítimas da linha de base a partir da qual se mede a extensão do mar territorial, como decorre do n.º 6 do art.º 246.º da Convenção. Neste sentido, também, Armando Marques Guedes, Direito do Mar, 1998, pág. 241.

¹ Como decorre do art.º 86.º da Convenção das Nações Unidas Sobre o Direito do Mar, aprovada, para ratificação, pela resolução da Assembleia da República n.º 60-B/97, publicada no Diário da República, 1.ª série, de 1997/10/14, o alto mar compreende *"as partes do mar não incluídas na zona económica exclusiva, no mar territorial ou nas águas interiores de um Estado, nem nas águas arquipelágicas de um Estado arquipélago"*.