

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 8.º. Lei 15/2009, de 1. de Abril.
- Assunto: Exigibilidade - Transporte rodoviário nacional de mercadorias.
- Processo: n.º 1227, despacho do SDG do IVA, por delegação do Director Geral, em 2010-11-16.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

A questão colocada prende-se com a aplicação da Lei 15/2009, de 1 de Abril que aprovou o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal de IVA, com direito à dedução integral do imposto suportado, solicita esclarecimentos sobre o direito à dedução do IVA suportado em prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias.
2. No sentido de se certificar do enquadramento em IVA dos prestadores de serviços de transporte, efectuou consultas no site do Portal das Finanças, resultando, da referida consulta a verificação de dois tipos de enquadramento:
 - i) " Opção Regime Geral (Lei 15/2009)";
 - ii) Inexistência de menção relativa à opção efectuada pelo transportador.
3. Quanto à situação mencionada em ii), anexa um exemplo da impressão efectuada a partir do Portal das Finanças, bem como da respectiva factura do fornecedor do serviço, a qual não tem qualquer menção de que o IVA seja exigível e dedutível no pagamento.
4. Face ao exposto vem solicitar informação se na situação mencionada, se aplica a regra normal de dedução do IVA ou se só é dedutível no momento do pagamento.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

5. A Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril, aprovou o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, em anexo que dela faz parte integrante.
6. Conforme determina o n.º 1 do art.º 1.º do regime especial, o mesmo é aplicável às prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, tal como se encontram definidas no Decreto-Lei n.º 239/2003, de 4 de Outubro.

7. Por sua vez, o Decreto-Lei nº 239/2003, de 4 de Outubro, que estabelece o regime jurídico do contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias, vem esclarecer no nº 1 do seu art.º 2º que, "contrato de transporte rodoviário nacional de mercadorias é o celebrado entre transportador e expedidor nos termos do qual o primeiro se obriga a deslocar mercadorias, por meio de veículos rodoviários, entre locais situados no território nacional e a entregá-las ao destinatário."

8. Quando se trate de prestações de serviços que se consubstanciam, nos termos do art.º 10º do Decreto-Lei nº 239/2003, de 4 de Outubro, em "transporte subsequente ou subcontratação" de transporte rodoviário nacional de mercadorias, ou seja, nos casos em que se considera que o transportador cumpre o contrato de transporte por meio de terceiros mantendo para com o expedidor a sua originária qualidade e assume para com o terceiro a qualidade de expedidor, tais prestações de serviços também se encontram abrangidas pelo regime especial.

9. Importa ainda referir que, quando ao abrigo de um único contrato, as mercadorias são transportadas, em parte por modo rodoviário e, na parte restante, por qualquer outro modo (aéreo, ferroviário, marítimo ou fluvial), o regime especial aplica-se em exclusivo à parte correspondente ao modo rodoviário.

10. Por sua vez, excluem-se deste regime as prestações de serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias em relação às quais o adquirente seja o responsável pela liquidação e pagamento do correspondente imposto, ou seja, nas situações em que ocorre o vulgarmente designado "reverse charge".

QUANTO AO MOMENTO DA EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO RELATIVO ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS ABRANGIDAS PELO REGIME ESPECIAL

11. O regime especial de exigibilidade do IVA, aprovado pela Lei 15/2009, de 1 de Abril, consagra o diferimento da exigibilidade do imposto para o momento do recebimento total ou parcial do preço, neste último caso apenas pela parte do preço recebida.

12. A exigibilidade do imposto ocorre, ainda, no momento do recebimento total ou parcial do preço, quando este proceda a realização das operações tributáveis.

13. Sem prejuízo do referido no ponto anterior, considera-se que o recebimento total do preço ocorre no prazo máximo de 30 dias após a apresentação da respectiva factura (sendo este prazo contado a partir da data da emissão da factura, ou a partir da data limite para a respectiva emissão, caso o mesmo não tenha sido cumprido) pelo transportador, salvo se de disposição contratual resultar prazo superior.

14. 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.

DIREITO À DEDUÇÃO DO IMPOSTO PELOS DESTINATÁRIOS DOS SERVIÇOS ABRANGIDOS PELO REGIME ESPECIAL

15. Atendendo a que a exigibilidade do imposto ocorre apenas no momento do pagamento total ou parcial do preço, a dedução do imposto suportado nas respectivas operações só se verifica a partir do momento em que o sujeito passivo tenha na sua posse o recibo comprovativo do pagamento, emitido com todos os requisitos exigidos pelo art.º 5º do Decreto-Lei 198/90, de 19 de Junho, bem como os do art.º 4º do regime especial, nomeadamente, fazer referência à factura a que respeita o pagamento, devendo a respectiva data de emissão (do recibo) coincidir com a do pagamento.

16. Mais se informa que a dedução do imposto suportado nos termos do regime especial deve ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção do recibo comprovativo do pagamento.

QUANTO AOS REQUISITOS DAS FACTURAS E DOS RECIBOS REFERENTES A OPERAÇÕES ABRANGIDAS PELO REGIME ESPECIAL

17. Conforme determina o art.º 4º do regime especial, as facturas relativas a operações abrangidas por este regime especial devem ser numeradas numa série especial e conter a menção " IVA exigível e dedutível no pagamento", sem prejuízo dos demais requisitos exigidos pelas alíneas a) a f) do nº 5 do art.º 36º do CIVA, bem como do art.º 5º do Decreto-lei 198/90, de 19 de Junho.

18. As facturas devem, ainda, conter menção ao prazo de pagamento quando este, resultando de disposição contratual, seja superior a 30 dias após a apresentação pelo transportador.

19. O nº 2 do art.º 4º do regime especial vem ainda determinar a obrigatoriedade da emissão de recibo, pelo valor do montante recebido, no momento do pagamento total ou parcial, bem como pelo recebimento, total ou parcial do preço, que preceda a realização das operações tributáveis.

20. Aliás, conforme referido no ponto 15 desta informação, o direito à dedução só se verifica a partir do momento em que o sujeito passivo tenha na sua posse o recibo comprovativo do pagamento.

OPÇÃO PELAS REGRAS GERAIS DE EXIGIBILIDADE

21. Efectivamente o regime especial de exigibilidade do IVA dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias, aprovado pela Lei 15/2009, de 1 de Abril, constitui o regime regra. No entanto, o art.º 7º permite aos sujeitos passivos optar pelas regras gerais de exigibilidade do imposto, previstas nos nºs 1 e 2 do art.º 8º do Código do IVA.

22. A referida opção é efectuada acedendo ao site do Portal das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt), assinalando em seguida SERVIÇOS => ENTREGAR => DECLARAÇÕES => IVA => LEI 15/2009 - OPÇÃO REGIME GERAL.

23. Por sua vez, e para que os adquirentes dos serviços de transporte rodoviário nacional de mercadorias 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, devem também aceder ao Portal das Finanças assinalando em seguida SERVIÇOS => CONSULTAR => IDENTIFICAÇÃO CLIENTES/FORNECEDORES.

24. Face ao exposto, se o transportador optou pelas regras gerais de exigibilidade, previstas no art.º 8º do CIVA, na aplicação atrás referida deve constar a menção " Opção Regime Geral (Lei 15/2009)". Consequentemente, o IVA pode ser deduzido de harmonia com as regras gerais previstas nos artigos 19º e 20º do Código do IVA.

25. Se, pelo contrário, o transportador não optou pelas regras gerais de exigibilidade, ficando, assim, abrangido pelas regras do regime especial, aquando da consulta às aplicações do site do Portal das Finanças, não consta a menção referida no ponto anterior. Neste caso, o exercício do direito à dedução obedece aos requisitos exigidos pelo regime especial e já mencionados no ponto 15 da presente informação.

26. No caso exposto, verifica-se a existência de uma discrepância entre o enquadramento do prestador de serviços e os elementos constantes da factura em anexo ao presente pedido, face aos requisitos exigidos e elencados ao longo desta informação. Efectivamente, constatando-se que o transportador em causa não optou pela aplicação da regra geral de exigibilidade a que se referem os nºs 1 e 2 do art.º 8º do CIVA, a factura por ele emitida (em anexo ao pedido) devia cumprir, entre outros, o requisito estabelecido no art.º 4º do regime especial, nomeadamente, no que toca à menção "IVA exigível e devido no pagamento."