

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: Art. 6.º do DL n.º 198/90, de 19/07
- Assunto: DL n.º 198/90, de 19/07. Vendas efectuadas a não residentes.
- Processo: n.º 1540, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-01-07.
- 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.

1. A consulente encontra-se registada para efeitos fiscais com a actividade principal de "Instalação " - CAE 43210 e com a actividade secundária de "Fabricação de material de distribuição e de controlo para instalações eléctricas de baixa tensão" - CAE 27122. Em sede de IVA, tem enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal e com dedução integral do imposto.

2. O presente pedido de informação vinculativa prende-se com a possibilidade de aplicação da isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, a transmissões de bens efectuadas no território nacional a um adquirente, sujeito passivo noutra Estado-membro da Comunidade (França), que seguidamente os exportou para Martinica.

### DESCRIÇÃO DOS FACTOS

3. Refere a consulente que no âmbito da sua actividade, efectuou em Agosto de 2010, transmissões de bens (materiais e equipamentos) à empresa « **A Energi**», sediada em França e inserida no mesmo Grupo empresarial. Esta empresa é responsável pela construção e instalação de centrais solares fotovoltaicas na Martinica - departamento ultramarino da República Francesa, situado no Caribe.

4. Os materiais e equipamentos adquiridos em território nacional, foram subsequentemente expedidos para o território da Martinica pela « **A Energi**». Para o efeito, os bens foram reunidos e carregados num contentor nas instalações da consulente e foram apresentados na alfândega competente para procedimento aduaneiro de exportação.

5. Nas declarações aduaneiras de exportação a « **A Energi**» (com número de identificação fiscal francês) foi identificada como exportadora e o seu cliente sediado na Martinica, identificado como destinatário dos bens.

6. Nas transmissões de bens efectuadas à « **A Energi**», a consulente não procedeu à respectiva liquidação do imposto, por considerar tais operações isentas de IVA.

7. Pretende assim, obter sancionamento por parte da Administração Tributária, de que nas referidas transmissões de bens, aplicou correctamente o regime de isenção previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

## PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

**8.** Na proposta de enquadramento tributário que apresenta, a consulente faz uma abordagem às normas do Código do IVA que considera aplicáveis à questão apresentada, ao artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, bem como à Circular n.º 71/2010 Série II, de 13 de Agosto, à Circular n.º 6/2009 Série II, de 13 de Janeiro e à Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, todas da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) - Divisão de Documentação e Relações Públicas.

**9.** Neste sentido, refere que as transmissões de bens efectuadas à « **A Energi**», consubstanciam transmissões de bens localizadas e tributáveis para efeitos de IVA no território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º e do n.º 1 do artigo 6.º, ambos do Código do IVA, sendo a consulente, tal como resulta do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma, a entidade responsável pela liquidação do imposto.

**10.** Porém, atendendo a que os bens tinham como destino a subsequente expedição, a partir do território nacional, para o departamento ultramarino francês de Martinica que, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 1.º do Código do IVA é considerado território terceiro, entende a consulente que importa analisar se tais transmissões podem ser abrangidas pelo regime de isenção nas transmissões internas de bens, previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

**11.** A este respeito, refere que o artigo 6.º do citado Decreto-Lei prevê a isenção de IVA (com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA) nas transmissões de bens de valor superior a € 1.000,00 por factura, efectuadas em território nacional, por um fornecedor a um exportador nacional quando, entre outros requisitos, o período que decorra entre a data da factura, emitida pelo fornecedor e a data de aceitação da declaração aduaneira de exportação não exceda 30 dias e a saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação.

**12.** Sobre esta matéria, faz alusão à Circular n.º 71/2010 Série II, de 13 de Agosto, da Divisão de Documentação e Relações Públicas da DGAIEC, que reúne um conjunto de instruções relativas à aplicação do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho. Assim, de acordo com as instruções constantes da mencionada Circular e no que concerne às condições relativas aos intervenientes nas operações de venda no mercado nacional e de exportação, são excluídos do regime de isenção previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, os operadores que apresentem declaração aduaneira de exportação indicando um número de identificação fiscal atribuído por outro Estado-membro.

**13.** Com efeito, de acordo com as referidas instruções, a expressão "exportador nacional", para efeitos de aplicação deste regime, abrange apenas os sujeitos passivos registados para efeitos de IVA em território nacional, sendo residentes ou não residentes, devendo, neste caso, ser detentores de um número de identificação fiscal atribuído pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, iniciado por "98" e estar inscritos para o exercício de uma actividade no Serviço de Finanças competente. Idêntico

entendimento se encontrava já contemplado na Circular n.º 8/2009 Série II, de 13 de Janeiro, da DGAIEC.

**14.** No entanto, de acordo com a Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, da DGAIEC, as entidades não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui não se encontrem registadas para efeitos de IVA, mas que disponham de registo para efeitos desse imposto noutra Estado-membro, têm a possibilidade de utilizar o número de identificação fiscal do respectivo Estado membro, no preenchimento da declaração aduaneira de exportação.

**15.** Ora, em face da mencionada possibilidade, não entende a consulente o sentido de determinar a exclusão das entidades não residentes, do regime de isenção de IVA estabelecido no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

**16.** Na perspectiva da consulente, as instruções constantes da Circular n.º 71/2010 Série II, de 13 de Agosto e da Circular n.º 8/2009 Série II, de 13 de Janeiro, ambas da DGAIEC, correspondem a uma interpretação redutora dos preceitos legais e do espírito subjacente ao regime de isenção de IVA estabelecido no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho.

**17.** De facto, defende, o artigo 6.º do citado diploma refere-se ao adquirente de bens como sendo um "exportador nacional", não contendo, contudo, qualquer definição do que se considera um exportador nacional, para esse efeito.

**18.** Entende, assim, que o conceito de "exportador nacional" mencionado no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 deve ser interpretado como uma entidade que, dispondo de capacidade para efectuar exportações, actua como um exportador em território nacional.

**19.** Na situação em análise, a « **A Energi** » é uma entidade não residente, sem estabelecimento estável em território nacional, que não se encontra aqui registada para efeitos de IVA, mas que dispõe de registo para efeitos desse imposto noutra Estado-membro (França) dispondo, por isso, nos termos da Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, da DGAIEC, de capacidade para figurar como exportador numa declaração aduaneira de exportação processada em território nacional.

**20.** Assim, considera que restringir a aplicação do regime de isenção do IVA previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, às transmissões de bens efectuadas apenas aos exportadores titulares de um número de identificação fiscal português, seria uma postura não consentânea com outras realidades que devem perfilhar do mesmo tipo de tratamento fiscal em sede de IVA.

**21.** A consulente refere ainda que, embora as transmissões de bens efectuadas pela « **A Energi** » para o cliente em Martinica, constituam transmissões de bens localizadas e tributadas em território nacional, podem beneficiar de isenção nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, pelo que, poderia aquela ter optado pela obtenção de um número de identificação fiscal para efeitos de IVA em Portugal, enquanto entidade não residente sem estabelecimento estável, tendo como actividade a exportação de bens.

**22.** Num tal cenário, a « **A Energi** », titular de identificação fiscal para efeitos de IVA em Portugal, figuraria como exportador nas respectivas declarações aduaneiras de exportação e as transmissões de bens, efectuadas por fornecedores portugueses, beneficiariam da isenção de IVA nos termos do artigo 6.º do referido Decreto-Lei n.º 198/90, verificados que estivessem os restantes requisitos previstos nessa disposição legal. Ainda neste cenário, efectuando a « **A Energi** », em território nacional, somente operações activas isentas com direito a dedução (exportações), seria credora de IVA apenas quando, para as facturas de valor inferior a € 1.000,00, não fosse possível solicitar a aplicação da isenção de IVA nos termos do artigo 6.º do referido Decreto-Lei n.º 198/90.

**23.** Não obstante, tendo em conta os procedimentos descritos na Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro da DGAIEC, dando a possibilidade às entidades não residentes, que não sejam titulares de um número de identificação fiscal para efeitos de IVA em Portugal, figurarem como exportadoras nas declarações aduaneiras de exportação, a « **A Energi** » não procedeu ao registo para efeitos de IVA em Portugal.

**24.** A consultante refere que todos os restantes requisitos necessários à aplicação do regime de isenção previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, foram cumpridos, ou seja: - As facturas emitidas pela consultante apresentam individualmente um valor superior a € 1.000,00; - Os bens foram exportados no mesmo estado em que foram disponibilizados pela consultante, não sendo objecto de qualquer manipulação após essa disponibilização para subsequente expedição para o território da Martinica, nem foram colocadas à disposição do exportador; - A apresentação das mercadorias à alfândega ocorreu num dos locais referidos na Circular n.º 71/2010; - A declaração aduaneira de exportação dos bens foi apresentada antes do prazo máximo de 30 dias a contar da data da factura emitida pelo fornecedor; e - Os bens saíram do território aduaneiro da Comunidade antes do prazo máximo de 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação.

**25.** É de realçar, no entanto, que a consultante não dispõe do Certificado Comprovativo de Exportação (CCE). De facto, atendendo a que não sendo a « **A Energie** » titular de um número de identificação fiscal português, não foi possível solicitar o regime de isenção de IVA no momento de apresentação da declaração aduaneira de exportação nem, consequentemente, obter o referido CCE.

**26.** Contudo, refere a consultante que a « **A Energi** » poderá facultar provas de que os bens foram efectivamente expedidos para fora do território aduaneiro da Comunidade, nomeadamente, através de um dos meios alternativos mencionados na Circular n.º 34/2009 Série II, de 23 de Março.

**27.** Por outro lado, atendendo a que o exportador não é residente em Portugal nem dispõe de estabelecimento estável ou registo para efeitos de IVA em Portugal, ao preencher uma declaração aduaneira de exportação utilizando o número de identificação fiscal para efeitos de IVA de outro Estado-membro, tem de fazer prova, nos termos da alínea A) do parágrafo 2.2 da Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, da DGAIEC, da origem dos bens exportados, mediante apresentação da factura do fornecedor nacional ou outro meio de prova emitido pelo mesmo. Deste modo, entende a consultante, que facilmente se poderá comprovar que os

bens exportados pela « **A Energi** » correspondem aos bens por si transmitidos.

**28.** Em face do exposto, pretende a consulente obter sancionamento sobre o seguinte entendimento: - "As transmissões de bens, no valor de Euro 15.543,00, efectuadas pela Exponente, em Agosto de 2010, em território nacional, à « **A Energi** », titular de um número de identificação fiscal para efeitos de IVA em França, tendo esses bens sido subsequentemente exportados pela « **A Energi** », a partir do território nacional para fora do território aduaneiro da Comunidade, beneficiam da isenção de IVA prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho (na redacção actual). - Serão aceites, em alternativa ao Certificado Comprovativo de Exportação, outros meios de prova de que os bens transmitidos pela Exponente correspondem aos bens exportados pela « **A Energi** », nomeadamente, nos termos do previsto na Circular n.º 34/2009 Série II, de 23 de Março de 2009 e na Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, ambas da DGAIEC".

#### **ANEXOS**

**29.** A consulente envia em anexo ao presente pedido, fotocópias dos seguintes documentos: - Documento n.º 1 - Facturas ....., emitidas pela consulente à « **A Energi** ». Nas referidas facturas verifica-se que, embora a consulente pretenda aplicar às transmissões de bens efectuadas a isenção prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, após nas mesmas, como motivo justificativo para a não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, a menção "Isento art.º 14.º RITI - Transmissões Intracomunitárias bens". - Documento n.º 2 - Declaração aduaneira de exportação. - Documento n.º 3 - Circular n.º 71/2010 Série II, de 13 de Agosto, da Divisão de Documentação e Relações Públicas da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, com instruções sobre a aplicação do regime de isenção previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho - Documento n.º 4 - Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, da Divisão de Documentação e Relações Públicas da DGAIEC, com instruções relativas à exigibilidade do número de identificação fiscal nacional no preenchimento da declaração aduaneira. - Documento n.º 5 - Circular n.º 34/2009 Série II, de 23 de Março, da Divisão de Documentação e Relações Públicas da DGAIEC, com instruções reguladoras da certificação de saída com base em provas alternativas.

#### **ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO**

**30.** O Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, com redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 96/2004, de 23 de Abril, prevê, no seu artigo 6.º, um regime de isenção de imposto sobre o valor acrescentado nas vendas de mercadorias efectuadas a exportadores nacionais que, não lhes sendo entregues, sejam exportadas no mesmo estado.

**31.** A Lei do Orçamento de Estado para 2009 - Lei n.º 63-A/2008, de 31/12 - veio alterar a redacção dos n.ºs 1 e 3 do referido artigo, estabelecendo o n.º 1, um limiar de € 1000,00 para a concessão da isenção nas vendas de mercadorias efectuadas pelos fornecedores aos exportadores nacionais e, o n.º 3, que tal isenção *"deve ser invocada na declaração aduaneira de*

*exportação, até ao momento da sua entrega, mediante a aposição do código específico definido na regulamentação aduaneira e a comunicação, por qualquer via, dos elementos do certificado comprovativo da exportação".*

**32.** Por sua vez, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento de Estado para 2010), em vigor desde 2010.04.29, introduziu novas alterações a este diploma, designadamente, aos seus n.ºs 1, 5, 7 e 10.

**33.** De acordo com a nova redacção dada ao n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, *"Estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, as vendas de mercadorias de valor superior a € 1000, por factura, efectuadas por um fornecedor a um exportador nacional, exportadas no mesmo estado, desde que:*

*a) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação;*

*b) O período que decorre entre a data da factura, emitida pelo fornecedor, e a data de aceitação da declaração aduaneira de exportação não exceda 30 dias."*

**34.** A isenção consignada neste diploma está, ainda, condicionada à verificação de outros requisitos, nomeadamente, os referidos no n.º 2, ou seja, as mercadorias não podem ser entregues ao exportador (salvo se ele for titular de um armazém de exportação), devendo ser apresentadas num dos locais ali referidos, que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira da exportação e que se transcrevem:

*"a) Nas instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos;*

*b) No porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada;*

*c) Num armazém de exportação; d) Num entreposto não aduaneiro de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, previstos no artigo 15.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado".*

**35.** Determina o seu n.º 4, que o certificado comprovativo da exportação, onde devem constar os elementos enumerados nas suas alíneas a) a g), deve ser devidamente visado pelos serviços aduaneiros e entregue pelo exportador ao fornecedor, tendo em conta que, quando os elementos exigidos nas alíneas e), f) e g), que se referem, respectivamente, ao meio de transporte, marca e número do contentor ou vagão (quando for o caso) e ao número e data de aceitação da declaração de exportação, não forem conhecidos no momento da entrega da declaração aduaneira de exportação devem, tal como estabelece o n.º 5, ser fornecidos pelo exportador no mais curto período de tempo que não pode exceder 60 dias.

**36.** O visto mencionado no n.º 4 destina-se a comprovar os elementos constantes da declaração aduaneira de exportação e será aposto pelos serviços aduaneiros, desde que as mercadorias tenham saído do território aduaneiro da Comunidade no mesmo prazo de 60 dias.

**37.** No entanto, em conformidade com o n.º 7 *"Se, findo o prazo de 90 dias a contar da data da factura emitida pelo fornecedor, o mesmo não estiver na*

*posse do certificado visado pelos serviços aduaneiros, deve, no prazo referido no n.º 1 do art.º 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, proceder à liquidação do imposto, debitando-o ao exportador em factura ou documento equivalente emitido para o efeito".*

**38.** Por último, refira-se que os n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do presente Decreto-Lei, permitem que nas transmissões de bens abrangidas por este artigo, o fornecedor possa, desde logo, proceder à liquidação do imposto devido, obrigando-se à sua restituição se o exportador lhe entregar o certificado comprovativo da exportação, devidamente visado. Nesta situação, o fornecedor pode proceder à respectiva regularização, no prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA, desde que possua prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto.

### **ANÁLISE DA SITUAÇÃO E CONCLUSÃO**

**39.** Pelo exposto, verifica-se que o cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, permite que os fornecedores de bens não liquidem imposto sobre o valor acrescentado nas transmissões efectuadas em território nacional, aos exportadores nacionais.

**40.** Neste contexto, é determinante para a atribuição da isenção do imposto, que o fornecedor dos bens esteja na posse do certificado comprovativo de exportação (CCE) devidamente visado pelos serviços aduaneiros, no prazo estabelecido no n.º 7 do artigo 6.º do referido diploma, ou seja, no prazo de 90 dias, contado a partir da data da emissão da factura, sob pena de, na falta de tal requisito, ser obrigado a proceder à liquidação do respectivo imposto.

**41.** No caso concreto, os bens são transmitidos em território nacional (destinando-se a subsequente exportação para Martinica) a uma entidade não residente, sem estabelecimento estável em Portugal e que não se encontra aqui registada para efeitos de IVA, razão pela qual, refere a consulente, não foi possível obter o certificado comprovativo de exportação - CCE, junto da DGAIEC (entidade competente para aferir se se encontram cumpridos todos os pressupostos para a aplicação deste regime de isenção).

**42.** De facto, tem sido entendimento da Administração Fiscal, tal como decorre, aliás, da leitura do diploma, que esta isenção se destina somente a exportadores nacionais, considerando-se como tais, os sujeitos passivos que estejam ou devam estar registados para efeitos de IVA em território nacional, face aos pressupostos de incidência subjectiva constantes do artigo 2.º do Código do IVA.

**43.** Deste modo, atendendo a que:

- i) a « **A Energi** » adquiriu os bens em território nacional à consulente na qualidade de sujeito passivo registado noutro Estado-membro da Comunidade, não podendo, por esse facto, considerar-se como "exportador nacional", para efeitos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho; e
- ii) que a consulente não se encontra na posse dos respectivos certificados comprovativos de exportação (CCE), afigura-se não se encontrarem cumpridas as condições estabelecidas na citada legislação.

**44.** Por outro lado, e tendo em conta que as facturas enviadas em anexo ao presente pedido de informação contêm, por força da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA e como motivo justificativo para a não liquidação do imposto, a menção - "Isento art.º 14.º RITI - Transmissões Intracomunitárias bens", importa esclarecer que esta isenção não tem aplicabilidade nas transmissões de bens em causa, dado não se verificarem as condições ali estabelecidas. Efectivamente, embora os bens sejam facturados a um sujeito passivo registado noutra Estado-membro, os mesmos não têm como destino qualquer território da União Europeia.

**45.** Em conclusão, a pretensão da consulente de ver sancionado o entendimento de que:

i) as transmissões de bens efectuadas em território nacional à «**A Energi**» (titular de um número de identificação fiscal para efeitos de IVA em França) e subsequentemente exportados por esta para fora do território aduaneiro da Comunidade, poderiam beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho; e,

ii) que em alternativa ao Certificado Comprovativo de Exportação, poderiam ser aceites outros meios de prova, não pode merecer acolhimento, por falta de disposição legal que o permita. De facto, verifica-se não estarem reunidas as condições para o benefício da isenção regulada pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, seja por incumprimento dos quesitos determinados pelas entidades aduaneiras, seja pela correcção formal praticada nas facturas ou documentos equivalentes emitidos pelo fornecedor (consulente), no que concerne à justificação da não aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações que estas pretendem suportar. Assim, deve a consulente proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pela realização das transmissões de bens em causa, tendo em atenção o momento em que, nos termos dos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA, ocorreu o facto gerador do imposto e se verificou a respectiva exigibilidade, nas citadas operações.

**46.** Finalmente, esclarece-se que não compete a esta Direcção de Serviços pronunciar-se sobre os procedimentos adoptados e instruções emanadas pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).