

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea a) do nº 6 do artigo 6º; alínea a) do nº 1 do artigo 14º ; alínea p) do nº 1 do artigo 14º; nº 8 do artigo 29º
- Assunto: Localização de operações - Serviços de transporte efectuadas pelos transitários – Exportações - Os serviços de transporte directamente relacionados com exportação.
- Processo: nº 2379, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-09-01.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

### DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente tem como objecto social a "importação, exportação e comercialização de veículos de todo o tipo, de máquinas, equipamentos, peças, materiais e acessórios, bem como a prestação de serviços de consultoria de gestão, apoio e assistência técnica, tecnológica, logística, operacional e financeira nessas áreas de actividade e em outras conexas".
2. Refere que os seus principais clientes estão situados em países africanos, mantendo com aqueles a maior parte das relações comerciais, sendo a sua actividade, essencialmente, de exportação.
3. Alega que as mercadorias podem ser exportadas para os seus clientes finais de duas formas:
  - i) A partir de uma estância aduaneira situada em território português; ou
  - ii) A partir de uma estância aduaneira situada noutro Estado membro da União Europeia.
4. Em qualquer das situações, contrata transitários, sujeitos passivos de IVA em território português, para realizarem o transporte das mercadorias desde a estância aduaneira de saída do território da Comunidade (seja ela localizada no território português ou noutro Estado membro da União Europeia) para o seu cliente final.
5. Face ao exposto, a requerente pretende ser esclarecida do tratamento aplicável em IVA aos débitos que lhe são efectuados pelos transitários, sujeitos passivos em IVA em território português, relativos aos serviços de transporte de mercadorias referidos no ponto anterior.
6. Entende que, estando em causa uma prestação de serviços realizada entre sujeitos passivos de IVA, nos termos do artigo 2º do Código do IVA (CIVA), é aplicável a regra prevista na alínea a) do nº 6 do artigo 6º do citado Código, não lhe sendo aplicável nenhuma das excepções previstas nos números 7 a 12 da referida disposição legal.
7. Pretende, ainda, ser esclarecida se na situação exposta pode ser aplicada

a isenção prevista na alínea p) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

**8.** Considerando o facto das mercadorias exportadas poderem sair do território da Comunidade através de estâncias aduaneiras situadas em território nacional ou situadas noutro Estado membro, questiona se a localização da estância aduaneira de saída das mercadorias tem alguma interferência no enquadramento da operação para efeitos de IVA.

#### **ENQUADRAMENTO LEGAL PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE**

**9.** De acordo com as regras gerais de localização das prestações de serviços, previstas no n.º 6 do artigo 6.º, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que se diferenciam em função do adquirente, as prestações de serviços consideram-se tributáveis em território nacional quando efectuadas a:

*"a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;*

*b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados."*

**10.** Todavia, estas regras comportam várias excepções descritas nos n.º 7 a 12, do mesmo artigo 6.º, tendo cada uma das excepções, regras próprias de localização.

**11.** No caso exposto, estão em causa as prestações de serviços referentes a transporte de bens, desde o território da Comunidade até ao país de destino (país terceiro), realizadas por transitários, sujeitos passivos de IVA em território nacional, à requerente, sujeito passivo aqui registado.

**12.** Ora, face às regras de localização definidas no artigo 6.º do Código do IVA, as prestações de serviços de transporte de bens em causa não se enquadram em nenhuma das excepções descritas nos n.ºs 7 a 12, devendo, consequentemente, ser aplicada a regra geral estabelecida na alínea a) do n.º 6 do referido artigo 6.º, considerando-se a operação localizada/tributada em território nacional.

#### **EXPORTAÇÕES DAS MERCADORIAS**

**13.** Quanto ao enquadramento em IVA das mercadorias que são enviadas para um país terceiro a partir do território da Comunidade, através de estâncias aduaneiras situadas em território português ou situadas noutro Estado membro, importa mencionar o art.º 14.º do CIVA que estabelece isenções do imposto, na exportação, operações assimiladas e transportes internacionais.

**14.** A este respeito, cabe referir que o Código do IVA não estabelece a definição de um conceito concreto de exportação, apenas preceituando uma isenção para *"as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora*

*da comunidade pelo vendedor ou por conta deste, bem como para outras operações que, nos termos legais, lhe são assimiladas"*

**15.** No entanto, o Código Aduaneiro Comunitário (CAC) formula algumas definições relativas àquela realidade. Assim, nos termos daquele Código (CAC), - destino aduaneiro de uma mercadoria - é a sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro (artigo 4º, nº 15º); - a exportação é um "regime aduaneiro" (artigo 4º, nº 16 alínea h)); - declaração aduaneira - acto pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro (artigo 4º, nº 17); - qualquer mercadoria destinada a ser sujeita a um regime aduaneiro deve ser objecto de declaração para esse regime aduaneiro (artigo 59º, nº 1).

**16.** Face ao exposto, podemos considerar que as mercadorias destinadas a ser exportadas devem ser sujeitas ao respectivo regime aduaneiro e, conseqüentemente, ser objecto de declaração para esse mesmo regime, seja esta efectuada em formulário conforme modelo oficial aprovado para o efeito (DAU) ou em documento alternativo - documento comercial ou administrativo acompanhado de um pedido de sujeição das mercadorias ao regime aduaneiro em causa - de acordo com os artigos 62º e 76º, nº 1 alínea b), respectivamente, ambos do CAC.

**17.** É, portanto, certo que a expedição de bens para o exterior do território comunitário consubstancia uma exportação.

**18.** No entanto, de acordo com o nº 8 do artigo 29º do Código do IVA, "*As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado*".

**19.** De salientar que este dispositivo legal é uma condição de funcionamento das isenções a que se referem os artigos 14º e 15º do Código do IVA, pelo que a falta de observância desta condição torna exigível o imposto. Aquela disposição visa, antes de mais, acautelar a fraude fiscal, dado estar-se na presença de uma situação de não liquidação de imposto, a qual reveste carácter excepcional no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

**20.** Aliás, o nº 9 do citado artigo 29º estabelece que a falta dos documentos comprovativos referidos no nº 8 determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

#### **ISENÇÃO DA ALÍNEA P) DO ARTIGO 14º DO CIVA**

**21.** Conforme determina a alínea p) do nº 1 do artigo 14º do Código do IVA, estão isentas de imposto "*As prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com excepção das referidas no artigo 9.º deste diploma, que estejam directamente relacionadas com o regime de trânsito comunitário externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação de bens para fora da Comunidade, a importação temporária com isenção total de direitos e a importação de bens destinados a um dos regimes ou locais a que se refere o n.º 1 do artigo 15.º*";

**22.** A citada disposição elenca algumas isenções aplicadas, nomeadamente, às prestações de serviços de transporte que estejam directamente relacionadas com exportações.

### **CONCLUSÃO**

**23.** As prestações de serviços de transporte efectuadas pelos transitários a um adquirente sujeito passivo em território nacional, estão abrangidas pela regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, considerando-se a operação localizada/tributada em território nacional.

**24.** A saída dos bens das estâncias aduaneiras da Comunidade (quer estas se situem em território nacional quer noutra Estado membro), com destino a um país terceiro, têm enquadramento na isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

**25.** Consubstanciando a saída dos bens para o exterior da Comunidade uma exportação, os serviços de transporte directamente relacionados com aquela beneficiam da isenção prevista na alínea p) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, sem prejuízo do disposto no n.º 8 do artigo 29.º do mesmo Código.