

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 6.º; 14.º; Decreto-Lei n.º 347/85, de 23/08;
- Assunto: Localização de operações - Transportes terrestres, operações de armazenagem e distribuição – Continente – RA's - (...)
- Processo: n.º 3022, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-02-08.
- 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 Requerente questiona esta Direcção de Serviços sobre o enquadramento, em sede de IVA, dos serviços de transporte ocorridos a montante e a jusante do transporte de mercadorias entre o continente e as regiões autónomas e vice versa, uma vez que esta teria produzido, em dois momentos, interpretações diferentes. Sobre o assunto cumpre informar.

### I - Motivo do pedido

1. A Requerente colocou à consideração da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), em 2010, a interpretação que faz sobre a aplicação da taxa de IVA - do continente, ou das regiões autónomas - a um conjunto de situações concretas, agrupadas num "quadro prático". Esta interpretação mereceu, em 25.05.2010, informação concordante destes serviços.
2. Mais tarde, em 2011, por subsistirem interpretações divergentes, voltou a solicitar à DSIVA informação sobre quatro casos práticos, cuja resposta, em 08.04.2011, corrobora o teor da informação anterior.
3. Todavia, em 09.06.2011, a DSIVA emitiu um parecer a uma outra entidade, que identifica no pedido, cujo teor não é coincidente com as duas interpretações dadas em 25.05.2010 e 08.04.2010.
4. Pretende, assim, saber qual das interpretações deve prevalecer.

### II – Análise

5. A questão em apreço tem a ver, segundo se entende, com as regras de localização a aplicar aos transportes terrestres, bem como às operações de armazenagem e distribuição, ocorridas no continente ou em qualquer das regiões autónomas, quando relacionadas com o transporte de bens entre o continente e as regiões autónomas e vice versa.

#### Regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA.

6. De harmonia com o n.º 3 do artigo 18.º do Código do IVA (CIVA), na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, as importações, transmissões de bens e prestações de serviços que, de acordo com a

legislação especial, se considerem efetuadas nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira, beneficiam, das taxas de 4%, 9% e 16%, referentes, respetivamente, às operações mencionadas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do mesmo artigo.

**7.** De acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA e sem prejuízo das normas derogatórias constantes do mesmo artigo, são tributáveis as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo do imposto, 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. Trata-se de operações realizadas entre sujeitos passivos do imposto, onde impera a regra da localização do adquirente.

**8.** Igualmente sem prejuízo das normas derogatórias aplicáveis pelo referido artigo, a alínea b) do mesmo número determina que são tributáveis as prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados. Trata-se de serviços prestados a um adquirente que não é sujeito passivo do imposto, onde impera a regra de localização do prestador.

**9.** No que respeita a prestações de serviços de transporte de bens, as alíneas a) e b) dos números 9 e 10 do artigo 6.º preveem, em derrogação da alínea b) do n.º 6 (quando o adquirente do serviço não é sujeito passivo do imposto), as seguintes situações:

- A síntese das alíneas a) dos dois números, determina que o transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário, considera-se localizado e é tributável pela distância percorrida no território nacional;
- De acordo com as alíneas b) dos mesmos números, o transporte intracomunitário de bens considera-se localizado e é tributável em Portugal quando o lugar de partida ocorra no território nacional.

**10.** Relativamente às prestações de serviços de transporte de bens efetuadas a sujeitos passivos do imposto (todas as entidades que desenvolvam uma atividade económica que reúna os critérios de incidência do imposto, onde quer que se situe a sua sede ou estabelecimento para o qual os serviços são efetuadas), não existe qualquer norma de derrogação, pelo que se aplica a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, ou seja, são tributadas no território nacional quando o adquirente tenha cá a sede, o estabelecimento ou o domicílio, para o qual o serviço de transporte é efetuado.

**11.** As operações de carga, descarga e armazenagem no âmbito de um serviço de transporte de bens, constituem prestações de serviços acessórias deste. Em derrogação do disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, as alíneas c) dos números 9 e 10 do mesmo artigo determinam que, quando o adquirente não seja um sujeito passivo do imposto, estas operações se consideram localizadas, para efeitos de IVA, onde são materialmente executadas.

**12.** Quando o adquirente dos serviços é um sujeito passivo do imposto, não existe qualquer norma de derrogação, pelo que se aplica a regra geral prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, ou seja, as operações de carga,

descarga e armazenagem no âmbito de um serviço de transporte de bens são tributadas no território nacional quando o adquirente tenha cá a sede, o estabelecimento ou o domicílio, para o qual o serviço de transporte é efetuado.

**Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto.**

**13.** A legislação especial para que remete o n.º 3 do artigo 18.º do CIVA tomou forma no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, o qual, no n.º 1 do seu artigo 1.º e em redundância com o disposto n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, fixa as taxas de IVA a aplicar às transmissões de bens e prestações de serviços que se considerem efetuadas nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira e nas importações cujo desembaraço alfandegário tenha lugar nas mesmas regiões.

**14.** Para efeitos do referido n.º 1, tais operações consideram-se efetuadas nas regiões autónomas de acordo com os critérios estabelecidos nos números 2 e 3 do mesmo artigo. O n.º 2 determina que as operações tributáveis são localizadas no continente, ou nas regiões autónomas, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do CIVA, com as devidas adaptações. Não obstante, o n.º 3 determinava, na redação original da norma, que as prestações de serviços de transporte fossem consideradas, para efeitos do diploma, como tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual as mesmas fossem efetuadas.

**15.** O diploma foi objeto de várias alterações, desde a sua publicação (Lei n.º 2/92, de 9 de março; Lei n.º 39-B/94, de 27 de dezembro; Decreto-Lei n.º 91/96, de 12 de julho; Lei n.º 16-A/2002, de 31 de maio; Lei n.º 39/2005, de 24 de junho; Lei n.º 26-A/2008, de 27 de junho; Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho; e Lei n.º 55-A/2010), as quais se limitaram a verter, no n.º 1 do seu artigo 1.º, as sucessivas atualizações das taxas operadas no n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, sem qualquer alteração às regras previstas nos números 2 e 3.

**16.** No entanto, o Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de junho, introduziu uma nova redação ao n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, com a qual clarificou quais as prestações de serviços de transporte que se consideram localizadas, para efeitos do imposto, no local do estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas: *"Não obstante o disposto no n.º 2, as prestações de serviços de transporte entre o continente e as regiões autónomas dos Açores e da Madeira e vice-versa serão consideradas, para efeitos do presente diploma, como tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas"*.

**17.** Esta clarificação permitiu, assim, delimitar o universo das operações abrangidas pelo critério enunciado, sendo-o apenas, as prestações de serviços de transporte entre o continente e qualquer das regiões autónomas, e vice-versa, sem atender à natureza ou estatuto do adquirente do serviço, ou da localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio deste, para o qual o serviço é prestado, as quais se consideram feitas no estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas.

**18.** Não obstante a clarificação quanto ao tipo de serviços abrangidos, a norma legal pode, ainda assim, suscitar dúvidas quanto à expressão *"estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas"*.

**19.** Efetivamente, poderia querer entender-se que, com esta expressão, a norma se refere ao local de partida do transporte dos bens, independentemente da sede, estabelecimento estável ou domicílio, tanto do prestador como do adquirente dos serviços: o estabelecimento estável a partir do qual são efetuados os transportes.

**20.** A adoção deste princípio ditaria que os serviços de transporte localizavam-se, sempre, no local onde materialmente ocorre o início do transporte, sem atender a qualquer outro critério. Este princípio esteve na base das duas informações prestadas à Requerente, nomeadamente, nos mails que reproduz no presente pedido, bem como noutras informações prestadas ao longo do tempo por esta Direção de Serviços.

**21.** No entanto, se fosse esta a intenção do legislador, questiona-se sobre a razão pela qual não terá o mesmo sido objetivo na elaboração da redação da norma, refletindo ali a sua intenção.

**22.** A expressão "*estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas*", utilizada no diploma legal, não é estranha ao próprio normativo do CIVA, que a acolhe nas regras de localização das operações tributáveis. Impõe-se, portanto uma leitura uniforme da expressão.

**23.** De acordo com o Código do IVA, a expressão está, por regra, relacionada com o local do estabelecimento estável do prestador do serviço, em contraposição com a expressão "*estabelecimento estável para o qual os serviços são prestados*", referente ao adquirente dos serviços. Em ambos os casos, independentemente do local onde ocorre materialmente o serviço. Esta observação resulta desde logo da dualidade encontrada nas alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA: as prestações de serviços são localizadas onde o sujeito passivo adquirente tem o estabelecimento estável para o qual são efetuadas ou, numa lógica inversa, quando o adquirente é um particular, onde o prestador tem o estabelecimento estável a partir do qual os serviços são efetuadas.

**24.** De acordo com esta aceção da expressão, o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, seria entendido como referindo-se às prestações de serviços de transporte entre o continente e qualquer das regiões autónomas, as quais se consideram localizadas onde se encontra o estabelecimento estável do prestador, a partir do qual presta o serviço, independentemente de qualquer outro critério, nomeadamente, do local onde ocorre o início do transporte.

**25.** Embora os motivos subjacentes à discriminação das taxas do imposto segundo o critério estabelecido no n.º 3 do artigo 18.º do CIVA aparentem uma propensão para o princípio da localização material das operações, não pode deixar de se adotar uma leitura concordante das normas legais correlacionadas, tanto mais que todas visam regular a localização das operações tributáveis, sendo de considerar, ao mesmo tempo, que o entendimento baseado na localização física do transporte, ou do seu início, extrapola o alcance do disposto no n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei 347/85.

**26.** Note-se, à margem da questão, que a determinação da localização das prestações de serviço de transporte, nos termos do número 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, não obsta à aplicação da isenção prevista na alínea t) do artigo 14.º do CIVA às operações que, embora localizadas no espaço territorial respetivo, de acordo com aquelas regras, se

consubstanciam no transporte de bens entre o continente e qualquer das regiões autónomas, ou vice-versa. Esta isenção não contempla as operações acessórias de carga, descarga e armazenamento no local de embarque ou desembarque dos bens.

**A importância do Decreto-Lei n.º 347/85 na determinação da receita fiscal de cada circunscrição.**

**27.** A Lei n.º 13/98, de 14 de fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas), criou os instrumentos necessários à definição dos meios de que dispõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, estabelecendo os critérios de alocação da receita fiscal a cada região autónoma, para a concretização da autonomia financeira consagrada na Constituição e nos estatutos político-administrativos, de acordo com os parâmetros determinados no seu artigo 1.º.

**28.** Para o efeito, o artigo 11.º estabeleceu os conceitos de território nacional, circunscrição e região autónoma, sendo:

- Território nacional, o território português, como tal definido no artigo 5.º da Constituição;
- Circunscrição, o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso;
- Região autónoma, o território correspondente ao arquipélago dos Açores e ao arquipélago da Madeira.

**29.** De acordo com o artigo 21.º, constitui receita de cada circunscrição o imposto sobre o valor acrescentado cobrado pelas operações nela realizadas, devendo o Ministro das Finanças, ouvidos os governos regionais, regulamentar o modo de atribuição das respetivas receitas às regiões autónomas.

**30.** A Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro, aprovou uma nova Lei de Finanças das Regiões Autónomas (LFRA), revogando a lei n.º 13/98, mas mantendo os conceitos antes enunciados.

**31.** De acordo com o n.º 1 do artigo 19.º da nova LFRA, constitui receita de cada circunscrição o IVA cobrado pelas operações realizadas, de acordo com os critérios definidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 1.º do Decreto-lei n.º 347/85, de 23 de agosto, devendo o Ministro das Finanças, ouvidos os Governos Regionais, regulamentar por portaria o modo de atribuição às Regiões Autónomas das respetivas receitas, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

**32.** Finalmente, com a republicação da FLRA pela Lei orgânica n.º 1/2010, de 29 de março (que introduziu a primeira alteração à lei orgânica n.º 1/2007), a receita correspondente ao IVA passou a estar contemplada no artigo 22.º, que mantém, nos seus números 1 e 2, as redações que constavam do anterior n.º 19 (a que se refere o ponto anterior da informação), aditando-lhe ainda os números 3 a 5. De harmonia com o n.º 3 deste artigo, constitui ainda receita de cada circunscrição um valor fixo compensatório do impacte sobre a receita do imposto decorrente da aplicação do n.º 1, ou seja, da aplicação dos critérios definidos nos números 2 e 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de acordo com a fórmula ali determinada. O n.º 5 do mesmo artigo 22.º da LFRA prevê ainda uma

compensação adicional a transferir para cada Região Autónoma, cujo cálculo assenta, também, nos critérios previstos no n.º 1 do mesmo artigo.

**33.** As regras de localização das prestações de serviços previstas nos n.ºs 2 e 3 do Decreto-lei n.º 347/85 relevam, assim, para determinação da taxa de IVA a aplicar às operações tributáveis, mas também para determinação dos vários componentes da receita fiscal de cada circunscrição, justificando a atualidade do diploma.

### **Transportes terrestres de aproximação**

**34.** Importa abordar a localização dos transportes terrestres e das operações de armazenagem e distribuição, ocorridas no continente ou em qualquer das regiões autónomas, quando relacionadas com o transporte de bens entre o continente e as regiões autónomas, cuja interpretação a Requerente pretende ver esclarecida.

**35.** Tendo em conta que o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85 abrange expressamente o transporte de bens entre o continente e qualquer das regiões autónomas, e vice-versa, as prestações de serviços de transporte que configurem um transporte no interior de cada circunscrição ficam fora da regra específica de localização, devendo obedecer às regras de localização do artigo 6.º, com as necessárias adaptações, de harmonia com o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85.

**36.** No entanto, o transporte entre o continente e as regiões autónomas tem associado o chamado "transporte terrestre de aproximação", correspondente ao percurso até ao local de embarque e, na chegada, até ao local de destino dos bens. Embora efetuados no interior de cada território, estes serviços podem, ou não, estar incluídos no conceito a que se refere o n.º 3 do artigo 1.º, consoante façam, ou não, parte da prestação de serviços de transporte entre as diferentes circunscrições.

**37.** Para efeitos de localização dos serviços, de acordo com as regras definidas no Decreto-Lei n.º 347/85, há que ter em conta a forma como os mesmos são prestados e faturados ao cliente.

**38.** Deve considerar-se que o transporte entre o continente e qualquer das regiões autónomas, e vice-versa, inclui o "transporte terrestre de aproximação" no interior do território de expedição e/ou de receção, quando este seja parte de uma única prestação de serviços, como tal faturada ao cliente, efetuada entre o local de expedição e o local de receção dos bens. Neste caso, aproveita a todo o serviço a isenção prevista na alínea t) do artigo 14.º do CIVA.

**39.** O princípio insito nos números anteriores aplica-se também ao transporte dos bens efetuado por um transportador local dentro do respetivo território ou circunscrição, por conta do prestador originário do serviço, independentemente de este poder tratar a operação como um único serviço prestado ao seu cliente. Ou seja, aplica-se a estes serviços a disciplina do n.º 2 (e não o n.º 3) do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85.

**40.** Finalmente, quanto aos serviços de carga, descarga e armazenamento. Como se refere antes, a alínea t) do artigo 14.º do CIVA não contempla estas operações, pelo que as mesmas são efetivamente tributadas. Uma vez que o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85 também não contempla

quaisquer operações acessórias do transporte, as prestações de serviços de carga, descarga e armazenamento ficam também sujeitas à disciplina do n.º 2 do mesmo artigo, para efeitos de localização das respetivas operações.

### **Conclusão**

**41.** De acordo com a orientação adotada na presente informação, tecem-se as seguintes conclusões.

**42.** A redação atual do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85 foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de junho e mantém-se inalterada desde então, pelo que, em rigor e tratando-se, aliás, de normas que regulam operações de âmbito meramente interno, ou seja, que produzem efeitos unicamente no território nacional, as regras de localização das prestações de serviços previstas nos números 6 e seguintes do artigo 6.º, que foram substancialmente alteradas em 1 de janeiro de 2010, não se aplicam às operações ali referidas.

**43.** O disposto no n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, aplica-se, exclusivamente, às prestações de serviços de transporte de bens entre o continente e qualquer das regiões autónomas, e vice-versa, ou seja, com início e destino em circunscrições distintas.

De acordo com esta regra, o serviço de transporte considera-se efetuado no local onde se situa o estabelecimento estável do prestador, a partir do qual este presta o serviço (como tal identificado na factura). Considera-se que o transporte terrestre de aproximação está ainda incluído na prestação de serviços de transporte de bens entre o continente e qualquer das regiões autónomas, e vice-versa, quando faz parte de uma mesma prestação de serviços, faturada como tal. Estas operações beneficiam da isenção prevista na alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

**44.** Quando o transporte de bens realizado no interior de cada circunscrição, ainda que relacionado com o transporte de e para circunscrições distintas, constitua uma prestação de serviços autónoma, como tal faturada a um adquirente que seja um sujeito passivo do imposto, aplica-se o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, por força do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, sendo passível de imposto à taxa em vigor no local onde se situa a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, para o qual o serviço é prestado.

Se o adquirente do serviço não for sujeito passivo, a derrogação da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, prevista nas alíneas a) dos números 9 ou 10 do mesmo artigo, determina que as prestações de serviços de transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, são tributáveis no território onde ocorrem, pela respetiva distância percorrida. De acordo com o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 347/85, aplica-se, com as necessárias adaptações, este critério aos serviços de transporte de bens realizados no interior de cada circunscrição, sendo passíveis de imposto à taxa em vigor na circunscrição onde materialmente se realizam.

**45.** As prestações de serviços de carga, descarga e armazenamento, ainda que acessórias dos serviços de transporte, são operações autónomas deste, para efeitos da localização das operações. Quando o adquirente seja um sujeito passivo do imposto, aplica-se-lhes o disposto na alínea a) do n.º 6 do

artigo 6.º do CIVA, por força do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-lei n.º 347/85, sendo passíveis de imposto à taxa em vigor no local onde se situa a sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, para o qual o serviço é prestado.

Em derrogação à alínea b) do mesmo número, as alíneas c) dos números 9 e 10 do artigo 6.º determinam que as prestações de serviços acessórias do transporte se localizam onde são materialmente executadas, independentemente do local onde se encontra a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do prestador. De acordo com o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-lei n.º 347/85, quando o adquirente dos serviços acessórios do transporte não é sujeito passivo do imposto, aplica-se este critério, sendo as operações de carga, descarga e armazenamento relacionadas com um serviço de transporte, localizadas e passíveis de imposto à taxa em vigor na circunscrição onde ocorrem materialmente.

Finalmente, importa tomar uma posição face às divergências ocorridas em informações dadas no passado a diferentes entidades, incluindo a Requerente. A presente informação tem carácter vinculativo e estabelece as orientações a observar e a difundir pela Requerente às entidades suas associadas, nos termos que entenda adequados, desde já e para o futuro.