

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º; DL n.º 198/90, de 19/06.
- Assunto: Exportações - Facturadas a exportadores nacionais, cujas mercadorias são entregues directamente no porto de embarque.
- Processo: n.º 312, por despacho de 2010-02-15, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- 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 requerente, sociedade gestora de participações sociais, enquadrada em sede de IVA, no regime normal, de periodicidade trimestral, vem expor a seguinte situação:

- As empresas que integram o grupo económico a que pertence, efectuam frequentemente exportações para países terceiros, verificando-se que a parte mais significativa dessas exportações são facturadas a exportadores nacionais, sendo, no entanto, as mercadorias entregues directamente no porto de embarque.

- Mais refere que, nos termos do regulamento comunitário 612/2009, algumas dessas exportações conferem o direito a restituições e que nos termos do mesmo regulamento, o despacho aduaneiro terá que ser efectuado, com, pelo menos 24 horas de antecedência da data do carregamento.

- Para o referido despacho é exigida a existência de factura comercial e o documento alfandegário de despacho (DAU) identifica a factura inerente à mercadoria exportada.

- A factura, embora emitida antes do despacho, por exigência processual, refere, nos termos da alínea f) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, a data em que as mercadorias são colocadas à disposição do adquirente, que, na situação concreta, corresponde à data do carregamento, que é posterior à data do despacho.

**2.** Refere a requerente que:

i) As facturas são emitidas em nome de clientes nacionais, com indicação expressa do destino final.

ii) As datas de emissão das facturas são anteriores à data do despacho, por constituírem documento indispensável para que seja dado início ao correspondente processo.

iii) As facturas referem, como datas em que as mercadorias são colocadas à disposição dos adquirentes, as datas de carregamento.

iv) Os documentos de despacho (DAU) referem especificamente os números das facturas inerentes ao despacho.

**3.** Solicita parecer sobre, se as facturas assim emitidas têm enquadramento

na alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA ou, se deve ser liquidado IVA nas facturas e, posteriormente ao despacho, proceder à sua anulação através da emissão de nota de crédito.

**4.** Estabelece a alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA que, os sujeitos passivos de imposto se encontram obrigados a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidos nos artigos 3.º e 4.º do CIVA.

**5.** Em termos fiscais as facturas ou documentos equivalentes devem obedecer aos condicionalismos estabelecidos no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, contendo, os elementos previstos nas alíneas, a) a f).

**6.** Assim, a alínea f) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA refere que as facturas ou documentos equivalentes devem conter: *“A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a data da factura.”* Infere-se da citada norma que sempre que a data da emissão da factura ou documento equivalente, for coincidente com o momento da realização da prestação de serviços ou o da colocação dos bens à disposição do adquirente, não implica o cumprimento da obrigatoriedade prevista na referida norma legal.

**7.** De salientar, que aquela obrigatoriedade está directamente ligada ao prazo previsto no n.º 1 do art.º 36.º do Código do IVA para a emissão das facturas ou documentos equivalentes, porquanto o prazo ali previsto ao permitir a emissão dos referidos documentos até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do art.º 7.º, a data da sua emissão poderá não coincidir com o facto gerador (momento da conclusão dos serviços prestados ou com o da colocação dos bens à disposição do adquirente).

**8.** Para efeitos da aplicação da alínea f) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA e com vista a uma harmonização de procedimentos e um melhor esclarecimento sobre esta matéria, foram emitidas instruções administrativas, através do Ofício Circulado n.º 30072, de 2004.06.28, desta Direcção de Serviços, que vieram esclarecer o seguinte, relativamente às Transmissões intracomunitárias de bens e exportações (ponto 9): *“Nas transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade (exportações) não se torna necessário cumprir o disposto na alínea f) do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA.”*

**9.** De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA estão isentas de imposto, *“As transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.”*

**10.** No entanto, conforme o disposto no n.º 8 do art.º 29.º do CIVA, *“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.”*

**11.** Tal como prevê o n.º 9 do mesmo artigo, *“A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto*

*correspondente.*”

**12.** Ainda, no que respeita à transmissão de bens no território nacional para posterior exportação (países terceiros), o n.º 1 do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho (com redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) prevê, “ *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 € 1 000, efectuadas por um fornecedor a um exportador nacional, exportadas no mesmo estado, no prazo de 60 dias a contar da data da aceitação da declaração aduaneira de exportação.*”

**13.** Esta isenção está, no entanto, condicionada à verificação dos requisitos referidos no n.º 2 do mesmo artigo, isto é, as mercadorias não podem ser entregues ao exportador, salvo se ele for titular de um armazém de exportação, devendo as mesmas ser apresentadas (pelo fornecedor) num dos locais ali referidos e que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira da exportação. Os locais referidos no n.º 2 do art.º 6.º, são:

- a) 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 de consumo, previstos no artigo 15.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

**14.** No entanto, nos termos do n.º 9 do mesmo artigo (redacção dada pelo Decreto Lei n.º 96/2004, de 23 de Abril), “ *Nas vendas de bens abrangidas pelo presente artigo, o fornecedor pode exigir do adquirente o montante do IVA, obrigando-se a restituí-lo quando lhe for entregue o certificado comprovativo da exportação.*”

**15.** Face ao exposto, relativamente ao questionado pela requerente, de saber se têm enquadramento na isenção da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, as operações realizadas cujas facturas são emitidas em nome de clientes nacionais;

- com indicação expressa do destino final;
- cujas datas de emissão são anteriores à data do despacho para que possa ser dado início ao processo;
- referindo como data em que as mercadorias são colocadas à disposição dos adquirentes, a do carregamento e em que os documentos de despacho (DAU) referem os números das facturas inerentes ao despacho, conclui-se o seguinte:

15.1 Conforme esclarecimento constante do Ofício Circulado referido, não se verifica a obrigatoriedade da aplicabilidade da alínea f) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, devendo, no entanto, observar os demais condicionalismos estabelecidos no n.º 5 do mesmo artigo.

15.2 Quanto à questão da isenção colocada pela requerente, afigura-se-nos que estamos na presença de uma situação com enquadramento, na isenção de IVA nas vendas efectuadas a exportadores nacionais, prevista

no artº 6º do Decreto-Lei nº 198/90, de 19 de Junho, pelo que, desde que verificados todos os requisitos estabelecidos na citada legislação a requerente (fornecedor nacional) deve isentar a operação, indicando na factura qual o motivo justificativo da isenção (alínea e) do nº 5 do artº 36º do CIVA), que no caso é "Artº 6º do DL nº 198/90, de 19 de Junho"