

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA. - RITI
- Artigo: 3.º; 14.º; alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA; alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º. - Art. 6.º; alínea c) do n.º 4 do artigo 7.º; n.º 1 do artigo 4.º; alínea c) do n.º 1 do artigo 15.º .
- Assunto: Operações intracomunitárias/países terceiros - Aeronave - Locação financeira (Lease Agreement) – (sub)locação operacional – Localização de operações
- Processo: n.º 3870, por despacho de 2012-08-22, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.
- 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 é uma entidade sem sede ou estabelecimento estável na União Europeia, representada, para efeitos do presente pedido, por mandatário devidamente identificado. Solicita a qualificação jurídico-tributária de um conjunto de operações encadeadas, que se consubstanciam no negócio de aquisição em leasing e exploração de uma aeronave, a partir do território nacional, que será operada, em sublocação operacional, por uma companhia aérea que se dedica principalmente ao tráfego internacional (Operador), sediada em Portugal e devidamente certificada para o efeito, conforme declaração emitida pelo Instituto Nacional de Aviação Civil (INAC).

### DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES PELA REQUERENTE

2. Tendo em vista a prossecução do negócio, a Requerente solicitou junto do RNPC o número de identificação de pessoa coletiva, não tendo, ainda, segundo refere, apresentado a declaração de início de atividade para efeitos de IVA.

3. De acordo com a exposição que faz do negócio, a aeronave, no estado de "nova", é adquirida a um produtor e comercializador de aeronaves, sujeito passivo em França, por uma locadora financeira sem sede nem estabelecimento estável em Portugal, designada no pedido por Comprador, a qual, de imediato, celebra com a Requerente um contrato de locação financeira (Lease Agreement), transmitindo a esta a posse do bem, ainda em território francês. Após a entrega da aeronave à Requerente, a mesma é imediatamente enviada por via aérea para Portugal, pelos seus próprios meios, onde, segundo refere, será explorada pelo Operador, nos termos de um contrato que designa de "(sub)locação operacional", a celebrar entre ambos.

4. A aeronave está qualificada como meio de transporte novo, face ao disposto no n.º 2 do artigo 6.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e encontra-se já matriculada pelo INAC, a título provisório.

5. Apresenta uma cópia da declaração emitida pelo INAC para os efeitos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º e na alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (CIVA), válida durante o ano de 2012, segundo a qual, nos termos da regulamentação aplicável, o Operador se dedica maioritariamente ao transporte aéreo internacional.

6. Todas as entidades intervenientes no negócio estão identificadas pela Requerente, das quais apenas o Operador é, atualmente, sujeito passivo do IVA registado no território nacional. Junta uma minuta do contrato de locação celebrado entre si e o comprador, redigido em língua inglesa.

### **PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO APRESENTADA**

7. Pretende, concretamente, a confirmação da qualificação jurídico-tributária das seguintes operações, conforme o enquadramento que propõe:

- a) Entrega da aeronave pelo vendedor, ao Comprador e, por sua vez, por este à requerente;
- b) Rendias devidas pela Requerente ao Comprador, ao abrigo do contrato de locação financeira entre ambos;
- c) Rendias devidas pelo Operador à Requerente no âmbito do contrato de sublocação entre ambas;
- d) As obrigações acessórias decorrentes das operações descritas.

8. Quanto à entrega da aeronave, pelo vendedor ao Comprador e, ato contínuo, por este à Requerente, esta entende que se trata de duas operações distintas, para efeitos de IVA. Numa primeira fase, a aeronave é vendida pelo construtor/comercializador, sujeito passivo com sede em França, ao Comprador, com sede na Suíça e sem estabelecimento estável em Portugal, de acordo com um contrato de compra e venda celebrado entre ambos.

A entrega ocorre em território francês.

Considera, no ponto 28 da Proposta de enquadramento tributário (adiante referida como Proposta), que esta operação não se encontra sujeita às regras de incidência de IVA em Portugal, sendo irrelevante para este efeito. No entanto, refere que as autoridades fiscais francesas consideram que a qualificação da operação depende do destino final do transporte da aeronave. Uma vez que o seu destino final é o território português, onde será registada e explorada, a operação será tratada como uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de IVA em França, se o vendedor identificar o número de IVA no Estado membro de destino, seja o do locatário ou o do Operador e, simultaneamente, registre o plano de voo do transporte da aeronave, o qual deve ter como destino final o Estado membro que emitiu o número de IVA utilizado. O número de IVA do Estado membro de destino (Portugal) deve ser mencionado na fatura de venda, situação que se encontra prevista no artigo 28.º do RITI.

9. Numa segunda fase, mas em ato contínuo subsequente à primeira, o Comprador entrega a aeronave à Requerente, no mesmo estado e em idênticas condições, ao abrigo de um contrato de locação financeira, o Lease Agreement, que prevê a transferência de propriedade, em cláusulas

vinculantes para ambas as partes, conforme determina o artigo 3.º do CIVA (ponto 25 da Proposta).

**10.** Refere que o clausulado do contrato reveste características particulares, com inclusão de uma condição suspensiva e resolutive. Entende, entretanto, que o efeito bilateral ou unilateral da vinculação é irrelevante para a apreciação da operação. Na sua argumentação, vinca a distinção entre o conceito de "transmissão de bens", estabelecido no artigo 3.º do CIVA e o de "aquisição intracomunitária", invocando uma alínea c) do n.º 4 do artigo 7.º do RITI, para demonstrar que este é um conceito autónomo do primeiro, em que o critério operativo corresponde à transferência física do bem entre os territórios de dois ou mais Estados-membros.

**11.** Importa abrir um parêntesis na descrição da proposta de enquadramento da Requerente, uma vez que não existe, no normativo do RITI, alínea c), de um número 4, no artigo 7.º. A sua menção resulta, certamente, de um lapso da Requerente. Todavia, reconhecendo-se a distinção entre os conceitos de aquisição intracomunitária e de transmissão de bens, não se vislumbra, pelo argumento esgrimido, a que norma legal pretendia recorrer para sustentar a sua argumentação, tanto mais que invoca o n.º 1 do artigo 4.º do RITI como reforço da mesma.

**12.** Alude também ao processo C-118/11, de 16 de fevereiro de 2012, do TJUE, citando parte do respetivo Acórdão, frisando que «o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (...)» e «.Assim, na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um veículo automóvel prever (...) que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido veículo, designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal deste e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação deve ser equiparada à aquisição de um bem (...)».

**13.** Faz-se um novo parêntesis para precisar que o processo C-118/11 do TJUE tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Administrativen sad Varna (Bulgária), relativo a um contrato de locação de veículo automóvel - contrato de locação financeira - utilizado pela entidade patronal para o transporte a título gratuito de um assalariado entre o seu domicílio e o seu local de trabalho. A parte do Acórdão transcrita é extraída dos seus parágrafos 39 e 40 e, por uma questão de rigor, importa completar a sua transcrição, uma vez que a Requerente não o faz. Com efeito, o parágrafo 40 do Acórdão conclui que, "na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um veículo automóvel prever quer a transferência de propriedade do referido veículo para o locatário no termo desse contrato quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido veículo, (...) a operação deve ser equiparada à aquisição de um bem de investimento" (sublinhado do signatário, correspondente às partes do texto omitidas). Admite-se que a Requerente tenha pretendido pôr em evidência a circunstância de, no caso presente, possuir os atributos essenciais da propriedade do veículo. Julga-se, contudo, que a afirmação proferida no Acórdão requer, tanto a existência desses atributos, como a previsão de transferência de propriedade do veículo para o locatário no termo do

contrato, não prevalecendo uma sem a outra. A conclusão vai, aliás, no sentido dado à alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, de que se considera transmissão de bens a entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade.

**14.** Regressando à descrição da proposta de enquadramento apresentada, a Requerente considera que irá dispor da aeronave por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade (ponto 26 da Proposta), preenchendo as exigências, tanto da legislação, como da jurisprudência antes citadas, uma vez que, segundo o Lease Agreement (ponto 25 da Proposta), em caso de opção pela aquisição final da aeronave, a mesma o será pelo respetivo valor residual e que, em caso de opção antecipada de aquisição, o custo respetivo terá em consideração o valor das rendas vincendas e os custos incorridos pela locadora, sendo equiparado a um valor de venda e, ainda, que, caso não exerça a opção de compra, a locadora compromete-se a envidar todos os esforços para a sua alienação num prazo de seis meses, sendo o produto da venda, se positivo, entregue à Requerente, ficando, contudo, esta obrigada à sua aquisição, caso não se concretize a alienação no referido prazo. Acresce que, durante a vigência do contrato de locação financeira, o risco de perda, furto ou destruição corre por conta da Requerente.

**15.** A ideia é, assim, pese embora as imprecisões na menção à legislação, a de que a operação configura uma aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo, pela Requerente, localizada em território nacional. Esta conclusão, expressa no ponto 27 da Proposta, serve de base para a argumentação subsequente, de que se trata de uma operação sujeita, mas isenta de IVA, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 15.º do RITI e, mais à frente, para a determinação das obrigações acessórias decorrentes desta operação.

**16.** Uma vez que a Requerente não tem sede, nem estabelecimento estável ou registo de IVA em Portugal, a partir do qual efetue operações tributáveis e não realiza, nem realizará, prestações de serviços que se considerem localizadas no território nacional, com exceção da operação de "sublocação" da aeronave, cuja isenção nos termos do artigo 14.º do CIVA pretende também ver confirmada, estão, em seu entender, cumpridas as condições para aplicação do regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso, previsto no Decreto-Lei n.º 189/2009, de 12 de agosto e, por conseguinte, para aplicação, à aquisição intracomunitária, da isenção a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 15.º do RITI.

**17.** Não obstante, entende ainda que, caso não se encontrassem preenchidos estes requisitos, a aquisição intracomunitária estaria, ainda assim, isenta de IVA, pela aplicação da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, por remissão da alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do RITI, uma vez que, em seu entender, essa isenção se aplica às entregas de aeronaves diretamente às companhias de navegação que se dedicam essencialmente ao tráfego internacional remunerado, mas, também, aos agentes económicos que, não operando por si próprios as aeronaves, cedem a sua utilização a entidades legalmente habilitadas para o efeito. Assenta este entendimento na interpretação de que a isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º tem por objetivo isentar toda a cadeia de operações referente ao direito de utilização das aeronaves afetas ao tráfego internacional, operadas por companhia

acreditada para o efeito, face ao princípio da neutralidade do imposto.

**18.** Argumenta também no sentido de afastar a jurisprudência comunitária quanto à interpretação restritiva das isenções em sede de IVA, sem citar ou, sequer, enunciar qualquer acórdão em concreto, estabelecendo alguma confusão, mais uma vez, entre a argumentação e o normativo que cita, tanto da Diretiva do IVA como do CIVA. Com efeito, referindo-se ao abastecimento de embarcações (situação que não se conforma no presente processo), por contraposição com as aeronaves, cita, no contexto das primeiras, o normativo legal respeitante às segundas. O objetivo da sua argumentação é, aparentemente, o de demonstrar a existência de uma diferença substantiva entre os riscos de evasão fiscal associados ao abastecimento e apetrechamento de embarcações e ao de aeronaves, pretendendo, com este argumento, legitimar uma interpretação menos restritiva da norma de isenção aplicável às segundas.

**19.** Transcreve parte do despacho n.º 332/2008-XVII de 6 de maio de 2008, do SEAF, que afasta a aplicação da jurisprudência no caso da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º, referindo-se novamente, certamente por lapso, por não ser matéria em apreço no pedido, à "transmissão de bens de abastecimento de embarcações exceto no caso em que essa transmissão é efetuada diretamente ao respetivo dono".

**20.** Alude, ainda, às conclusões do Advogado-Geral no âmbito do processo C-33/11 (A OY), cujo Acórdão se aguarda, para referir, apenas, que as isenções em IVA, não obstante não deverem ser aplicadas de forma extensiva, não podem igualmente descurar os princípios basilares da neutralidade e igualdade fiscal.

**21.** Caso a AT entenda que a transmissão da aeronave, da locadora à Requerente, se localiza em França, não conferindo a natureza de aquisição intracomunitária em Portugal, considera que, na medida em que estão em causa operações previstas no artigo 14.º do CIVA, a sua transferência para Portugal não configura uma operação assimilada a aquisição intracomunitária nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do RITI, por força do disposto no n.º 3 deste artigo.

**22.** Quanto ao regime de IVA aplicável às rendas faturadas pela locadora (o Comprador) à Requerente, considera que, na medida em que a aeronave se encontra baseada e é explorada no território nacional, as rendas pelo seu aluguer estão sujeitas a IVA em Portugal. Como a locadora não tem sede ou estabelecimento estável, nem se encontra registada para efeitos de IVA nacional, a Requerente procederá à autoliquidação do imposto. Uma vez que esta irá realizar, no território nacional, operações que, embora isentas do imposto, conferem o direito à dedução, o imposto autoliquidado será imediatamente dedutível no âmbito do Leasing Agreement (parágrafo 51 do Anexo III). Não faz menção a qualquer norma legal para sustentar a sua argumentação no âmbito desta operação.

**23.** Relativamente às rendas faturadas pela Requerente ao Operador, entende que não se oferecem quaisquer dúvidas quanto à aplicação da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, às rendas faturadas no âmbito do contrato de sublocação da aeronave, na medida em que a irá "alugar" (diretamente) a uma companhia titular de um certificado emitido pelo INAC para efeitos da norma de isenção. Saliencia-se, no entanto, que a Requerente refere que, atualmente, não existe ainda contrato

acordado entre as partes, motivo pelo qual não apresenta qualquer minuta do mesmo.

**24.** Finalmente, quanto às obrigações acessórias decorrentes das operações descritas, entende que deve registar-se e declarar o seu início de atividade para efeitos de IVA, devendo, subsequentemente: declarar a aquisição intracomunitária, no caso de a AT confirmar o primeiro entendimento por si propugnado ou, caso seja confirmado o segundo entendimento, declarar, nos termos previstos na legislação que for aplicável, as rendas faturadas pela locadora, no âmbito do contrato de locação financeira, bem como as rendas que faturará ao Operador, no âmbito do contrato de sublocação. Mais uma vez, não menciona a legislação em que se apoia.

### **ENQUADRAMENTO LEGAL DAS OPERAÇÕES**

**25.** Face às imprecisões patentes na proposta de enquadramento apresentada pela Requerente, procede-se, em seguida, à caracterização das operações para efeitos de IVA, tal como descritas no Anexo II do pedido de informação vinculativa urgente, sem atender à referida proposta, mas cingindo a informação às perguntas concretas formuladas no sub-título I do Anexo III do pedido. Uma vez que o enquadramento das operações a que se referem a segunda parte da primeira questão e a segunda questão, formuladas no pedido, dependem de obrigações nascidas no decurso da terceira questão, dá-se resposta primeiramente a esta última e, seguidamente, às primeira, segunda e quarta. Rendas devidas pelo Operador à Requerente, no âmbito do contrato de sublocação operacional entre ambas (terceira questão formulada).

**26.** De acordo com a descrição da operação, a Requerente vai disponibilizar ao Operador, de forma continuada e ao abrigo de um contrato de sublocação, o uso da aeronave, equipada com a sua própria tripulação (da Requerente), competindo-lhe assegurar a manutenção programada e o seguro da mesma, nos termos contratualizados com a locadora original. Ao Operador compete, segundo refere, assegurar os custos diretos de exploração da aeronave, designadamente, o combustível, o apetrechamento dos voos, a gestão aeronáutica e taxas de operação. Estamos em presença de uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, cuja localização ocorre em Portugal, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do mesmo Código, uma vez que o adquirente é um sujeito passivo do imposto com sede no território nacional.

**27.** De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam, entre outras, atividades de prestação de serviços. Está, assim, reunido o pressuposto de incidência subjetiva mediante o qual a Requerente adquire a qualidade de sujeito passivo nacional, ficando obrigada a entregar uma declaração de início de atividade para efeitos de IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, antes de iniciado o exercício da atividade.

**28.** A questão que se coloca, para já, é a de determinar se esta sublocação operacional configura uma operação sujeita a imposto e tributada, ou dele isenta, embora com direito à dedução, por aplicação da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. Como se vem referindo, esta norma determina que

estão isentas do imposto as transmissões, transformações, reparações e operações de manutenção, frete e aluguer de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional. Por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 2008.06.05, foi determinado que esta isenção se aplica à transmissão de uma aeronave a uma locadora, tendo em vista a sua locação a uma companhia de navegação aérea que preencha aquele requisito. Ou seja, pode dizer-se que muito embora a locadora não reúna o requisito previsto na norma, atendendo à natureza da sua atividade, a mesma não deixa de beneficiar da isenção na aquisição, quando a locatária é, simultaneamente, utilizadora da aeronave e detentora do requisito exigido para aplicação da isenção.

**29.** Por uma questão de equidade e neutralidade do imposto, não pode deixar de se dar o mesmo tratamento - conferindo a isenção à operação, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º - quando, embora na sublocação, se verifique que a sublocatária é, simultaneamente, utilizadora da aeronave e detentora do requisito exigido para aplicação da isenção, ainda que se conclua não estarem reunidas condições de isenção na locação original. No entanto, esta conclusão só pode prevalecer na medida em que, face ao modelo de negócio estabelecido entre a sublocadora e a sublocatária, seja a segunda a responsável, perante o INAC, pela operação e exploração da aeronave. Efetivamente, caso se verifique que, em face do modus operandi, a autoridade aeronáutica exige à sublocadora a certificação de operador aeronáutico para operar a aeronave (COA), o requisito para aplicação da isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º passa a ser exigível na esfera desta.

Entrega da aeronave pelo vendedor ao Comprador e, por sua vez, por este à requerente (primeira questão formulada)

**30.** Como refere a Requerente, trata-se de duas operações distintas para efeitos do IVA. A primeira constitui a venda propriamente dita, pelo sujeito passivo com sede em França à locadora (o Comprador). De acordo com a descrição das operações em apreço, a venda ocorre em França, não se lhe aplicando, por esse motivo, o direito fiscal português.

**31.** No entanto, relativamente à "transmissão da posse do bem", da locadora para a Requerente, por via do contrato de locação financeira, não se afigura, contrariamente à argumentação da Requerente, que a operação reúna os requisitos para ser considerada com transmissão de bens, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA. Esta norma legal prevê que a entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade, configura uma transmissão de bens.

**32.** Com efeito, aparte as modalidades de opção de compra da aeronave descritas pela Requerente, as quais, por si só, tendem a afastar a condição, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade, o contrato prevê a obrigação de devolução da aeronave, pela locatária à locadora, nos termos de um conjunto de requisitos contratuais, onde se inclui o não exercício da opção de compra antecipada, ou da opção final (de compra).

**33.** Encerra, ademais, um conjunto denso de exigências, condições, procedimentos e limitações a que a locatária está obrigada para com a locadora original e deve obrigar o sublocatário, que afasta o conceito de

poder dispor do bem como se sua proprietária fosse. Efetivamente, tudo aponta para que a locatária possa usar livremente a aeronave, mas apenas dentro dos condicionalismos e no cumprimento das obrigações contratualmente assumidas, as quais incluem entre outras limitações, a do uso da aeronave, unicamente, para efeitos da atividade desenvolvida pelo Operador, de acordo e nos termos do contrato de sublocação previsto, com exclusão de qualquer outro fim.

**34.** Não reunindo as condições para ser assimilada a transmissão de bens, a operação também não pode revestir a natureza de aquisição intracomunitária de bens, uma vez que, por maioria de razão, também não reúne o pressuposto do artigo 3.º do RITI, segundo o qual se considera, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.

**35.** Está-se, assim, perante uma prestação de serviços, face ao conceito residual estabelecido nos artigos 24.º e 25.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, o qual encontra reflexo no artigo 4.º do CIVA.

**36.** Muito embora a operação ocorra, fisicamente, em França, há que atender às regras de localização, para efeitos do imposto, uma vez que a aeronave será registada e explorada a partir do território nacional.

**37.** De harmonia com o disposto na alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, é tributável em Portugal a locação de um meio de transporte que não seja de curta duração, efetuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando o locador não tenha no território da Comunidade sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados, e a utilização ou exploração efetivas desse meio de transporte ocorram no território nacional.

**38.** Recordando que a locadora é uma entidade com sede na Suíça e sem estabelecimento estável em Portugal, embora se desconheça se possui registo para efeitos de IVA noutro Estado membro e que, a Requerente é uma entidade com sede em Hong Kong, que não possui, atualmente, registo no território da Comunidade, dir-se-ia poderem estar reunidas as condições para localização da operação em Portugal, por aplicação da referida norma legal. Este raciocínio conduziria à necessidade de registo da locadora, no território nacional.

**39.** Todavia, como se observa antes, verifica-se que a Requerente reúne os pressupostos de incidência subjetiva e objetiva em IVA, pelo que, estando obrigada a registo e realizando operações sujeitas a IVA no território nacional, com caráter de habitualidade, reveste a qualidade de sujeito passivo do imposto, deixando, por esta via, de reunir os pressupostos da alínea c) do n.º 12 do artigo 6.º.

**40.** Não existindo outra norma derogatória que afaste a aplicação da regra de localização prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, uma vez que o adquirente do serviço de locação financeira (a Requerente) é, por via da operação a jusante, um sujeito passivo do imposto no território nacional, a operação em apreço considera-se localizada em Portugal, sujeita a imposto

e dele não isenta.

Rendas devidas pela Requerente ao Comprador, ao abrigo do contrato de locação financeira entre ambos (segunda questão formulada)

**41.** A resposta a esta questão encontra-se dada no ponto anterior. Com efeito, como se refere ali, caracterizando-se a operação como uma prestação de serviços localizada em Portugal por força da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, as rendas devidas pela Requerente à locadora são sujeitas a imposto e efetivamente tributadas no território nacional, sendo obrigação da Requerente proceder à sua liquidação, por força da alínea e) do n.º 2 do artigo 2.º, incluindo-o na declaração periódica a que se refere o artigo 29.º, ambos do CIVA. Obrigações acessórias.

**42.** A Requerente deve, antes de iniciar a atividade, apresentar uma declaração de início de atividade, nos termos do n.º 1 do artigo 31.º do CIVA. Uma vez que é um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratica operações tributáveis com carácter continuado e não dispõe de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado membro, está obrigada a nomear um representante, sujeito passivo do imposto no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, o qual deve cumprir todas as obrigações decorrentes da aplicação do Código do IVA e é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto que venha a mostrar-se devido pelo exercício da atividade, de harmonia com o disposto nos números 2, 3 e 5 do artigo 30.º. **43.** Na medida em que a sublocação operacional da aeronave constitui uma operação sujeita, mas isenta nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, a qual confere o direito à dedução do imposto por si suportado nas operações passivas, a Requerente pode deduzir o IVA que autoliquida nas rendas que paga à locadora, nos termos dos artigos 19.º e seguintes do Código, na declaração periódica prevista no artigo 29.º, a apresentar nos prazos previstos no artigo 41.º. Está, também, obrigada a cumprir as demais obrigações previstas no referido artigo 29.º, de que se destaca a obrigação de emitir fatura ou documento equivalente, nos termos do artigo 36.º do CIVA.

## CONCLUSÃO

**1** - A aquisição da aeronave, em território francês, pelo comprador ao sujeito passivo com sede em França, nos termos antes referidos, não configura uma operação sujeita às regras de incidência territorial do IVA em Portugal;

**2** - A locação financeira da mesma aeronave, pelo Comprador à Requerente, nos termos antes referidos, configura uma prestação de serviços localizada no território nacional, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, competindo a esta última a liquidação do imposto, por força do disposto na alínea e) do n.º 2 do artigo 2.º do mesmo Código, uma vez que este reveste a natureza de sujeito passivo do imposto pela realização, de forma continuada, de operações sujeitas a imposto no território nacional, consubstanciadas na sublocação operacional da aeronave ao Operador;

**3** - A sublocação operacional da mesma aeronave, pela Requerente ao Operador, nos termos igualmente referidos na presente informação, configura uma prestação de serviços localizada em Portugal, que beneficia da

isenção do imposto prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, uma vez que este é portador de declaração válida, passada pelo INAC, atestando a sua qualidade de companhia de navegação aérea que se dedica, principalmente, ao tráfego aéreo internacional. Estas operações não limitam o direito à dedução do imposto suportado a montante, sem prejuízo de outras disposições legais que se mostrem aplicáveis a operações fora do âmbito do presente pedido.

**4** - Como sujeito passivo do imposto no território nacional, deve cumprir as obrigações decorrentes da aplicação do Código do IVA às operações evidenciadas, designadamente, as constantes dos pontos 41 a 43 da presente informação.