

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º

Assunto: Transportes intracomunitários de bens

Processo: F055 2005163– despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 15-05-06

Conteúdo: 1. A questão colocada prende-se com o enquadramento, em sede de IVA, de prestações de serviços de transporte de bens.

2. Conforme mencionado no requerimento, *"a exponente dedica-se ao transporte rodoviário de mercadorias, exercendo esta actividade, em exclusivo, em regime de subcontratação, i.e., em nome e por conta de um outro operador na área dos transportes rodoviários, concretamente a "Empresa X" e a "Empresa Y", subsidiária daquela em Portugal."*

Se relativamente aos serviços prestados à "Empresa Y" a exponente parece não ter dúvidas quanto ao seu enquadramento em sede de IVA, na medida em que estes se consubstanciam em transportes de mercadorias realizados entre dois locais ou armazéns situados em território nacional, sem que esse transporte se insira numa rota comunitária(1), já no que se refere aos serviços prestados à "Empresa X" não se poderá dizer o mesmo, na medida em que a exponente vem solicitar informação da conformidade da sua actuação relativamente ao enquadramento dos "transportes intracomunitários" realizados em nome e por conta daquela empresa.

3. Nesta vertente, a exponente tem vindo a considerar que os transportes de mercadorias, por si efectuados à Empresa X, entre armazéns ou entrepostos daquela empresa situados entre Portugal e Espanha, a partir de rotas pré-estabelecidas por aquela e acordadas entre ambas as partes, se enquadram na norma consagrada no n.º 12 do art.º 6.º do CIVA e, como tal, não se encontram sujeitos a imposto em território nacional.

No entanto, em alguns casos, a exponente efectua apenas uma parte do transporte intracomunitário que, embora seja inteiramente realizado em território nacional, se insere numa rota em que este percurso teve origem ou destino num local situado em Espanha, procedendo-se, nestes casos, à divisão do transporte integral entre duas transportadoras, fazendo-se o transbordo e a troca de veículos num dos armazéns ou entrepostos da Empresa X, prosseguindo, assim, o transporte das mercadorias até ao seu destino

4. Os transportes intracomunitários e o seu enquadramento em sede de imposto sobre o valor acrescentado.

4.1. O art.º 1º, n.º 2, alínea e) do Código do IVA define *"transporte intracomunitário de bens"* como o transporte de bens cujos lugares de partida(2) e de chegada(3) se situem no território de Estados membros diferentes.

No entanto, o n.º 5 do citado artigo equipara, ainda, a um transporte intracomunitário de bens qualquer transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de um outro Estado membro, sempre que esse transporte se encontre directamente ligado

a um transporte intracomunitário dos mesmo bens.

4.2. Quanto à sua localização, o n.º 7 do art.º 6.º do CIVA estabelece, como regra geral, a tributação das prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, sempre que o lugar de partida se situe no território nacional.

No entanto, o citado art.º 6.º comporta algumas excepções àquela regra, afastando-a, nomeadamente, sempre que o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo em outro Estado membro e forneça ao prestador o seu número de identificação fiscal para realizar as aquisições.

Neste sentido, o respectivo n.º 11 determina que as prestações de serviços em causa serão igualmente tributáveis, ainda que o lugar de partida do transporte não se situe em território nacional, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

Por outro lado, o n.º 12 estabelece que, ainda que o lugar de partida do transporte se situe em território nacional, tais prestações de serviços não serão, contudo, tributáveis, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo registado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, noutro Estado membro e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

4.3. Aplicando as regras mencionadas no ponto anterior aos prestadores de serviços em causa (transportadores) estabelecidos no território nacional, poderão ocorrer as seguintes situações:

4.3.1. Início do transporte em território nacional.

- O adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido no território nacional e fornece o seu número de identificação fiscal — a operação é tributada em Portugal. No entanto, esta operação está isenta ao abrigo da alínea q) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA, devendo ser comprovada através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços, nos termos do n.º 8 do art.º 28.º do citado Código;

- O adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro e fornece o seu número de identificação fiscal — a operação não é tributada em território nacional, pois caberá ao adquirente dos serviços a liquidação do respectivo imposto no Estado membro onde se encontra registado para efeitos de IVA. Neste caso, o prestador indicará na factura ou documento equivalente, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, ali fazendo, consequentemente, menção ao n.º 12 do art.º 6.º do CIVA.

4.3.2. Início do transporte noutro Estado membro.

- O adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido no território nacional e fornece o seu número de identificação fiscal — a operação é tributada em Portugal, cabendo ao prestador a liquidação do respectivo imposto;

- O adquirente dos serviços é um sujeito passivo estabelecido noutro Estado membro e fornece o seu número de identificação fiscal — a operação não é tributada em território nacional, pois caberá ao adquirente dos serviços a liquidação do respectivo imposto no Estado membro onde se encontra

registado para efeitos de IVA. Neste caso, o prestador indicará na factura ou documento equivalente, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, ali fazendo, consequentemente, referência ao n.º 12 do art.º 6.º do CIVA.

5. Deste modo, no que concerne, objectivamente, aos transportes de mercadorias efectuadas pela exponente que, embora realizados totalmente em território nacional, conforme é por ela referido, constituem o início ou a continuação de um transporte intracomunitário, uma vez que se encontram directamente ligados a transportes iniciados ou com destino a Espanha, deverão, aqueles, equiparar-se a transportes intracomunitários de bens, por força do disposto na legislação consagrada no n.º 5 do art.º 1.º do CIVA, aplicando-se-lhe as regras de localização das operações tributáveis como se de transportes intracomunitários se tratasse, na pura aceção do sentido daquela expressão.

Assim, uma vez que o adquirente dos serviços em apreço é um sujeito passivo estabelecido em Espanha e utiliza o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição dos mesmos, a respectiva operação não é localizada em território nacional, para efeitos de tributação, por enquadrada na norma constante do n.º 12 do art.º 6.º do CIVA, cuja menção deverá constar nos documentos de suporte (facturas ou documentos equivalentes).

A ser este o caso, apenas nos resta confirmar, no que ao assunto interessa, que a actuação da exponente se encontra correcta.

6. No entanto, interessa, ainda, averiguar dos possíveis meios de comprovação das operações em análise.

É certo que os bens assim transportados (respeitantes a transacções intracomunitárias) não se encontram sujeitos às obrigações derivadas da aplicação do Regime de Bens em Circulação, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, por força, concretamente, do respectivo art.º 3.º, n.º 2, alínea b). Quer isto dizer que, estando excluídos do âmbito de aplicação daquele regime, não necessitam de ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do citado diploma.

Não obstante o mencionado, embora não sujeitos à obrigatoriedade de documento de transporte nos termos daquele diploma, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, pode exigir-se prova da sua proveniência e destino (4). Aquela prova pode ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino(5).

7. Face ao mencionado no ponto anterior, não nos parece que a "declaração", cuja fotocópia se encontra anexa à exposição, constitua prova suficiente da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino, enquanto objecto de transporte de mercadorias efectuado pela exponente.

8. Na realidade, é correcto que o mencionado n.º 12 do art.º 6.º do CIVA consagra operações cuja realização se encontra afastada da obrigação de liquidação do imposto, caso se verifiquem os pressupostos inerentes.

No presente caso, aqueles pressupostos, além do enquadramento na citada legislação, englobam, ainda, a comprovação das operações a que se referem, sob pena de nela poderem ser integradas outras que não as devidas. É obvio que as operações que não se enquadrem naquela legislação estarão sujeitas a imposto nos termos gerais do Código do IVA.

É certo que na legislação constante do referido diploma legal não existe norma

que indique, expressamente, os meios considerados idóneos para comprovar a verificação daqueles pressupostos.

No entanto, face ao carácter excepcional que a ocorrência de não liquidação reveste no domínio deste imposto, resulta que:

- o sujeito passivo normalmente responsável pela liquidação, com todas as consequências que lhe estão implícitas, deva conhecer os motivos justificativos do seu afastamento;
- a administração fiscal tenha meios para comprovar a correcta aplicação das normas inerentes ao bom funcionamento da economia do imposto, conhecendo, igualmente, os motivos justificativos do afastamento da liquidação.

O não funcionamento destes mecanismos de segurança implica a possível existência de fuga ou fraude fiscal, por aplicação de normas delimitativas da liquidação a operações que nelas não tenham enquadramento.

9. Assim, perante a falta de norma que indique, expressamente, os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos que justificam o afastamento da liquidação do imposto, haverá que, por inerência, utilizar, ainda que adaptativamente, os meios de prova já considerados idóneos pela Administração Fiscal, através de instruções administrativas emanadas, nomeadamente, pelos ofícios-circulados n.ºs 33128 e 30009, de 1993.04.02 e 1999.12.10, respectivamente.

Daqueles ressaltam alguns meios de prova que, adaptados, poderão servir de comprovação às operações agora em análise (cingimo-nos às operações que, abrangidas pelo n.º 5 do art.º 1.º do CIVA, são equiparadas a transportes intracomunitários de bens). São eles:

- Documentos comprovativos do transporte que, no caso em apreço, poderão ser constituídos pelo CMR (declaração no transporte terrestre);
- Declaração, a emitir pelo adquirente dos serviços (Empresa X), de que as operações em apreço estarão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado no respectivo Estado membro (Espanha).

No entanto, será de referir que a mencionada declaração deverá respeitar a cada transporte "*de per si*", não devendo, consequentemente, ser aceite quando respeite à "*globalidade*" das operações, ou, à semelhança da que consta em anexo à exposição, se indique, apenas, o tipo de transportes a efectuar.

10. Em conclusão, sempre que um transporte de bens, cujos lugares de partida e de chegada se situem no território nacional ou no interior de outro Estado membro, se encontre directamente ligado a um transporte intracomunitário de bens, é equiparado, por força do disposto no n.º 5 do art.º 1.º do CIVA, para todos os efeitos, nomeadamente de localização das operações tributáveis, a um transporte intracomunitário de bens.

No entanto, porque a não liquidação do imposto constitui excepção às regras de tributação, aquelas operações deverão ser susceptíveis de comprovação, por qualquer meio considerado idóneo, como os sugeridos na parte final do ponto anterior, por forma a que a Administração Fiscal possa averiguar da correcção do respectivo enquadramento legal, em concreto, no que conceme ao imposto sobre

o valor acrescentado.

(1) Assume-se que um transporte que se insira numa "rota intracomunitária" se entende como um transporte intracomunitário ou equiparado (de continuação a um transporte intracomunitário)

(2) "Lugar de partida", o lugar onde se inicia efectivamente o transporte, não considerando os trajectos efectuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens, conforme alínea f) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA.

(3) "Lugar de chegada", o lugar onde termina efectivamente o transporte dos bens, conforme alínea g) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA.

(4) De acordo com o disposto no art.º 3.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

(5) Idem, nº 4.