

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. p) do nº 1 do Art. 14.º do CIVA

Assunto: Localização de operações - Transporte intracomunitário de bens - Serviço efetuado no território nacional, relacionado com transporte de bens que se destinam a um país da UE

Processo: nº **10540**, por despacho de 2016-07-11, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

Introdução

1. A questão colocada prende-se objetivamente com o enquadramento, em sede de imposto sobre o valor acrescentado, de prestações de serviços de transporte de bens.

2. Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal, por opção, desde 01/01/2006, por "Transportes Rodoviários de Mercadorias" - CAE 49410, efetuando operações que conferem direito à dedução.

3. Conforme mencionado no requerimento, *"foi recentemente contratada para efetuar um serviço de transporte de mercadorias de um ponto do território nacional para um outro ponto do território nacional, muito embora essas mercadorias têm como destino um outro país da Comunidade Europeia, de acordo com o conteúdo dos CMRS"*.

4. No âmbito dessa operação, "na emissão da fatura relativa ao serviço efetuado, a xxx, Lda. tributou em IVA - taxa normal - esta operação, pelo facto de esta operação ter ocorrido em território nacional e o adquirente (cliente) ser um sujeito passivo registado em território nacional. No entanto o seu cliente entende que esse serviço, estando relacionado com transporte de bens para fora do território nacional com destino final num país da Comunidade Europeia, estaria isento de IVA nos termos da alínea p) do nº 1 do Art. 14.º do CIVA".

5. Assim, a Requerente solicita *"pedido de esclarecimento à Administração Tributária e Aduaneira sobre a tributação em IVA sobre esta operação em concreto"*.

Enquadramento Jurídico-Tributário dos Factos Apresentados

6. O art. 1.º, nº 1 al. e) do CIVA define *"transporte intracomunitário de bens"* como *"o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes"*. Já o *"lugar de partida"* é definido como *"o lugar onde se inicia efetivamente o transporte, não considerando os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens"* (cfr. art. 1.º, nº 1 al. f), do CIVA) e o *"lugar de chegada"* é

entendido como *"o lugar onde termina efetivamente o transporte dos bens"* (cfr. art. 1.º, nº 1 al. g), do CIVA).

7. No entanto, o nº 5 do art. 1.º do CIVA 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 diretamente ligado a um transporte intracomunitário dos mesmos bens"*.

8. Em relação à localização de prestações de serviços de transporte rodoviário de mercadorias, há que atender ao artigo 6.º do CIVA que, em termos gerais, delimita espacialmente os factos tributários, permitindo determinar a localização das transmissões de bens ou prestações de serviços e, por conseguinte, a taxa de imposto aplicável estas operações.

9. Adicionalmente, o nº 6 do artigo 6.º do CIVA estabelece as regras gerais mediante as quais se consideram localizadas as prestações de serviços, isto é, as regras gerais de localização da tributação em IVA destas operações.

10. Assim, no artigo 6.º do CIVA encontra-se prevista a regra geral de localização das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos, definida pela alínea a) do nº 6, sem prejuízo das regras especiais aplicáveis às operações descritas nos nºs 7 e 8 do mesmo artigo:

a) Serviços prestados a um sujeito passivo (dos referidos no nº 5 do artigo 2.º) - Esta operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio do adquirente para o qual os serviços são prestados (quer seja da Comunidade ou fora da Comunidade), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador, nos termos da alínea a) do nº 6 do artigo 6.º.

11. A matéria relativa à localização das prestações de serviços, vigente desde 01-01-2010, foi amplamente tratada no Ofício-circulado nº 30115/2009, de 29 de dezembro.

12. Face às regras de localização das prestações de serviços previstas no art. 6.º do CIVA, as prestações de serviços de transporte de bens e outras acessórias do transporte não são objeto de nenhuma regra específica (descritas nos nºs 7 a 12 do art. 6.º), quando tenham como destinatários sujeitos passivos, sendo os mesmos subsumíveis na regra prevista na alínea a) do nº 6 do art. 6.º do CIVA.

13. Resulta da referida disposição legal que as prestações de serviços de transporte e outras acessórias do transporte são consideradas efetuadas em território nacional, sendo nele submetidos a tributação, no cenário em que prestador do serviço e adquirente das prestações de serviços se encontram ambos sedeados em território nacional, cabendo ao prestador de serviços, por força da al. a) do nº 1 do art. 2.º do CIVA, proceder à liquidação do imposto.

14. Porém, quando as prestações de serviços são localizadas no território nacional há que verificar se as mesmas beneficiam, ou não, das isenções previstas no CIVA, ou seja, em primeiro lugar, localiza-se a operação com base nas regras do art. 6.º e, em segundo lugar, se localizadas em território nacional, aplicam-se ou não as isenções.

15. Assim, se as operações (transporte e serviços acessórios ao transporte) se localizarem em território nacional, a isenção prevista no art. 14.º, nº 1 alínea q) ("as prestações de serviços [...] que se relacionem com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição"), é de aplicar desde que relacionadas com o transporte intracomunitário de bens e o adquirente seja um sujeito passivo estabelecido em território nacional.

16. De notar que esta isenção tem que ser comprovada de acordo com o nº 8 do art. 29.º do CIVA, segundo o qual "as transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do nº 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do nº 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".

17. No caso das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos sedeados, estabelecidos ou domiciliados fora do território nacional, seja na Comunidade com o NIF válido no VIES, ou fora da Comunidade, não são as mesmas, por via da regra estabelecida na al. a) do nº 6 do referido artigo, a contrario, nem localizadas nem tributadas em território nacional.

18. Neste caso, o sujeito passivo prestador dos serviços deve mencionar na fatura que está obrigado a emitir, nos termos da al. b) do nº 1 do art. 29.º do Código do IVA, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da al. e) do nº 5 do art. 36.º do CIVA, que, no caso das prestações de serviço em apreço, deve conter a menção "IVA - autoliquidação", conforme estabelece o nº 13 do art. 36.º.

Conclusão

19. No que concerne, objetivamente, ao transporte de bens efetuado pela Requerente que, embora realizado totalmente em território nacional, conforme é referido, constitui o início de um transporte intracomunitário, uma vez que se encontra diretamente ligado a transportes de bens com destino a outro Estado-Membro da União Europeia, deve, aquele, equiparar-se a transporte intracomunitário de bens, por força do disposto na regra consagrada no nº 5 do art. 1.º do CIVA, aplicando-se-lhe as regras de localização das operações tributáveis como se de transporte intracomunitário se tratasse.

20. Em conclusão, uma vez que o adquirente dos serviços em apreço é um sujeito passivo estabelecido em Portugal, a respetiva operação é localizada no território nacional, para efeitos de tributação, por enquadramento na norma constante da alínea a) do nº 6 do artigo 6.º do CIVA.

21. Porém, sendo essa prestação de serviços um transporte de bens (cujos lugares de partida e de chegada se situam no território nacional) que se encontra diretamente ligado a um transporte intracomunitário de bens, é equiparada, por força do disposto no nº 5 do art. 1.º do CIVA, para todos os

efeitos, nomeadamente de localização das operações tributáveis, a um transporte intracomunitário de bens, pelo que é isenta de IVA ao abrigo da alínea q) do nº 1 do art. 14.º do CIVA.

22. No entanto, porque a não liquidação do imposto constitui exceção às regras de tributação, aquelas operações devem ser "comprovadas através [...] de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado" - cfr. nº 8 do art. 29.º do CIVA.