

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: DL 198/90;
- Assunto: Exportadores não detentores do NIF português, que fazem exportações a partir de Portugal
- Processo: n.º 1572, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-02-23.
- 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.

EXPOSIÇÃO E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

1. A Requerente, enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade mensal, exercendo a actividade de " Comércio por grosso de equipamentos electrónicos, de telecomunicações e suas partes - CAE 46520", solicita informação à seguinte questão:

1.1 Tem como objecto social a fabricação e comercialização de equipamentos eléctricos, telecomunicações, gás e água. No âmbito da actividade comercial prosseguida efectuou, em Agosto de 2010, transmissões de bens (materiais e equipamentos) a uma empresa inserida no mesmo grupo empresarial e sediada em França, a «B...»;

1.2 Os materiais e equipamentos foram entregues nas instalações de uma outra empresa do grupo, a «A...Portugal», (NIPC: 500 xxx), com sede em Portugal, sendo os mesmos reunidos e carregados num contentor nas referidas instalações;

1.3 Os bens transmitidos pela Requerente a «B...» foram objecto de grupagem e carregamento nas instalações da «A...Portugal», tendo sido posteriormente apresentados na alfândega competente para o procedimento aduaneiro de exportação, sendo a «B...» (número de IVA Francês), o exportador identificado nas declarações aduaneiras de exportação, tendo como destino um cliente final sediado no departamento ultramarino francês, no Caribe (que corresponde a um território terceiro, sendo tratado, para efeitos de IVA, como um país terceiro, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 1.º do Código do IVA);

1.4 As vendas efectuadas pela Requerente à «A...Portugal» foram consideradas isentas de IVA. A factura n.º ..., isenta nos termos do artigo 14.º do RITI - Transmissões intracomunitárias de bens e a factura n.º, isenta nos termos do artigo 14.º do CIVA - Exportações de bens.

1.5 A requerente considera que os bens transmitidos à «B...», estando os mesmos localizados em território Português no momento da sua colocação à disposição do adquirente, a referida transmissão consubstancia uma venda interna de bens localizada em Portugal e tributável para efeitos de IVA em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º e n.º 1 do artigo 6.º, ambos do Código do IVA;

1.6 Não obstante, dado que os bens se destinavam a uma subsequente expedição, a partir do território de Portugal, para um país terceiro (departamento ultramarino da Republica Francesa), entende a Requerente estarem reunidas as condições para a aplicação do regime de isenção de IVA nas vendas internas de bens, previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho.

REGIME DE ISENÇÃO PREVISTO NO ART. 6.º DO D.L. N.º 198/90, DE 19 DE JUNHO

2. O artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho (com a redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4), prevê um regime de isenção de imposto sobre o valor acrescentado nas vendas de mercadorias de valor superior a € 1000,00 efectuadas por um fornecedor a um exportador nacional, desde que sejam exportadas no mesmo estado e no prazo de 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação (n.º 1 do supra mencionado artigo).

3. A isenção prevista no n.º 1 do artigo 6.º supra citado deve ser invocada, desde logo, na declaração aduaneira de exportação, até ao momento da sua entrega, mediante a aposição do código específico definido na regulamentação aduaneira e a apresentação, por qualquer via, do certificado comprovativo da exportação.

4. Nos termos do n.º 4 do art. 6.º do referido regime, o certificado comprovativo da exportação, devidamente visado pelos serviços aduaneiros, deve ser entregue pelo exportador ao fornecedor, dele devendo constar os seguintes elementos de identificação:

- a) Exportador: nome e número de identificação fiscal;
- b) Fornecedor: nome e número de identificação fiscal;
- c) Mercadorias: quantidade, qualidade e valor constantes da factura emitida pelo fornecedor, bem como referência ao número e data da mesma;
- d) Local de apresentação das mercadorias;
- e) Meio de transporte: natureza (camião, navio, comboio ou avião), identificação (matrícula, nome ou número do voo e respectivo prefixo), data de saída, número e natureza do título de transporte (carta de porte, conhecimento de embarque ou documento equivalente);
- f) Marca e número do contentor ou vagão, quando for o caso;
- g) Número e data de aceitação da declaração de exportação.

5. O n.º 6 do art. 6.º determina que o visto referido no n.º 4 se destina a comprovar os elementos constantes da declaração aduaneira de exportação e será aposto pelos serviços aduaneiros, desde que as mercadorias tenham saído do território aduaneiro da Comunidade no mesmo prazo de 60 dias.

6. Este regime de isenção pressupõe a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens:

- Uma venda em território nacional, em que o adquirente é um exportador;

- Venda a um adquirente situado fora da Comunidade (operação isenta nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA)
7. Uma das condições deste regime de isenção, conforme n.º 2 do art. 6.º do referido regime, é as mercadorias terem de ser exportadas no mesmo estado em que saíram do fornecedor, não podendo as mesmas serem entregues ao exportador, salvo se 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:
- a) Nas 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 15º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
8. Relativamente aos intervenientes (fornecedor do exportador e exportador), devem ser detentores de número fiscal nacional, válido para efeitos de IVA, sendo condição para a aplicação deste regime.
9. A expressão "*exportador nacional*", mencionada no ponto 2. desta informação, para efeitos da aplicação deste regime de acordo com as instruções da Circular n.º 71/2010 Série II, de 13 de Agosto de 2010, da Divisão de Documentação e Relações Públicas da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos especiais sobre o Consumo (DGAIEC), "*abrange os contribuintes registados em território nacional para efeitos de IVA, residentes e não residentes em território nacional, no caso de não residentes em território nacional deverão ser detentores de um número de identificação fiscal atribuído pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, iniciado por "98" e, simultaneamente, estarem inscritos para o exercício de uma actividade, no Serviço de Finanças competente. Ficam excluídos do regime os operadores que apresentem a declaração aduaneira de exportação indicando um número atribuído por outro Estado membro*".

ANÁLISE E CONCLUSÃO

10. Face ao exposto no ponto anterior, ficam excluídos deste regime os operadores que apresentem declaração aduaneira de exportação indicando um número de IVA atribuído por outro Estado-membro, situação que aconteceu na presente situação, o exportador, a « ...**B...**», detém número de IVA Francês.
11. A Requerente, baseando-se nas instruções da Circular n.º 15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro, da Divisão de Documentação e relações Públicas da DGAIEC, que define que as entidades não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que não se encontrem registadas para efeitos do IVA (como é o caso da « ...**B...**»), têm a possibilidade de utilizar o número de identificação fiscal do respectivo Estado-membro, no preenchimento da declaração aduaneira de exportação, não percebe o sentido de determinar a exclusão dessas entidade não residentes, do regime

de isenção de IVA nas vendas internas efectuadas por fornecedores a exportadores nacionais, estabelecido no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho.

12. Relativamente a esta situação, cabe-nos esclarecer que mesmo não sendo as Circulares emitidas pela DGAIEC (15/2004 Série II, de 11 de Fevereiro e 71/2010 Série II, de 13 de Agosto de 2010), matéria desta Direcção de Serviços, não existe nenhuma restrição à isenção do IVA previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho, relativamente aos esclarecimentos previstos na Circular n.º 71/2010 Série II, de 13 de Agosto de 2010. Trata-se sim, de uma condição prevista no referido regime de isenção previsto no artigo 6.º do decreto-lei n.º 198/90, de 19 de Junho, que o exportador, sendo não residente, seja detentor de um número de identificação fiscal atribuído pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas e estar registado para efeitos de IVA no território nacional.

13. Quanto aos restantes requisitos necessários à aplicação do regime de isenção de IVA, previsto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho, nomeadamente a posse do Certificado Comprovativo de Exportação (CCE), conforme exposição enviada pela Requerente, a mesma não o detém na sua posse, por o exportador, a « ...**B**...», não ter podido solicitar no momento da apresentação da declaração aduaneira de exportação dos bens, devido a não ser titular de um número de identificação fiscal Português.

14. Conforme já referido a aplicação deste regime de isenção têm por base o CCE, que após visado pela alfândega, atesta a venda isenta do fornecedor ao exportador, por aplicação do regime. O CCE visado é o documento comprovativo da venda isenta realizada pelo fornecedor ao exportador nacional, a sua inexistência não pode ser colmatada por outra prova alternativa, conforme solicitado pela Requerente.

15. A este propósito, o n.º 4 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho refere que o CCE devidamente visado pelos serviços aduaneiros, deve ser entregue pelo exportador ao fornecedor.

16. Por outro lado, tendo em conta que uma das facturas enviadas em anexo ao presente pedido contém como motivo justificativo da não liquidação do imposto (alínea e) do n.º 5 do art. 36.º do CIVA) a menção " Isento artigo 14.º do RITI - Transmissões intracomunitárias de bens", importa esclarecer que esta isenção não tem aplicabilidade nas transmissões em causa, dado não se verificarem as condições ali estabelecidas. Efectivamente, embora os bens sejam facturados a um sujeito passivo registado noutro Estado-membro, os mesmos não têm como destino qualquer território da União Europeia.

17. Pelo exposto, verifica-se não estarem reunidas as condições para o benefício da isenção estabelecida no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho, por incumprimento dos requisitos impostos pelas entidades aduaneiras.

18. Assim, deve a requerente proceder a liquidação do imposto que se mostre devido nas referidas transmissões, tendo em atenção o momento em que, nos termos dos artigos 7.º e 8.º do Código do IVA, ocorreu o facto gerador do imposto e se verificou a respectiva exigibilidade.