

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. a) do n.º 1 do art. 14.º

Assunto: Exportação - DL 198/90 - Transmissões de bens efetuadas a um exportador nacional, ou seja, a um adquirente nacional que procede à expedição dos bens para fora da União Europeia, realizando, por si próprio ou com recurso a terceiro por sua conta.

Processo: **nº 13239**, por despacho de 2018-03-06, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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.

### I - QUESTÃO APRESENTADA

**1.** Fazendo alusão à aplicação da isenção do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, a Requerente questiona, em termos genéricos, qual o regime de IVA aplicável numa cadeia de transações em que o sujeito passivo **A** (Fornecedor português) entrega em armazém alfandegário a mercadoria vendida pelo sujeito passivo **B** (a Requerente) ao sujeito passivo **C** (Cliente português) que, por sua vez, exporta para o sujeito passivo **D** (Cliente em Angola).

### II - ANÁLISE

**2.** A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral. Exerce a atividade de "Comércio por Grosso de Perfumes e de Produtos de Higiene", a que corresponde o código 46450 da Classificação das Atividades Económicas (CAE).

**3.** Pressupondo que a questão apresentada visa determinar se a isenção de IVA prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho, é aplicável em estádios de comercialização anteriores ao da transmissão ao exportador nacional, quando as mercadorias sejam colocadas num armazém alfandegário, importa referir que o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 consubstancia um sistema excecional de suspensão da liquidação do IVA nas vendas efetuadas a exportadores nacionais de mercadorias que lhes não são entregues, mas remetidas imediatamente para exportação, com o propósito de poupar o esforço financeiro das empresas exportadoras que se dedicam a esse tipo de transações.

**4.** Efetivamente, estando associado à realização de operações de exportação isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA (CIVA), o regime prevê, sob determinadas condições, a faculdade de aplicação de uma isenção de IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do CIVA, na transmissão interna de bens que lhe é imediatamente anterior, pressupondo, assim, a ocorrência de duas operações subsequentes dos mesmos bens:

- Uma transmissão de bens localizada em território nacional, em que o

adquirente é o exportador;

- Seguida de uma transmissão de bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia pelo vendedor ou por um terceiro por sua conta, abrangida pela isenção da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA - exportação direta.

**5.** Note-se que esta expedição ou transporte das mercadorias para fora do território aduaneiro comunitário tem de ser efetuada pelo adquirente dos bens/exportador nacional, ou por terceiro por sua conta, ou seja, a isenção do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 só se aplica quando a subsequente transmissão das mercadorias seja isenta ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA (cf. ponto 3.4 da Circular n.º 08/2015, do Gabinete da Diretora Geral, de 27 de julho de 2015).

**6.** A aplicação da isenção do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 na transmissão de bens ao exportador nacional depende de opção expressa dos intervenientes na operação e assenta num sistema de certificação destinado a comprovar a efetiva saída da mercadoria do território aduaneiro comunitário.

**7.** Depende, ainda, da verificação de um conjunto de requisitos, sendo a isenção apenas aplicável a transmissões de bens de valor superior a € 1000, por fatura, efetuadas por um fornecedor a um exportador que possua no território nacional sede, estabelecimento estável, domicílio ou registo para efeitos de IVA, que sejam expedidos ou transportados no mesmo estado para fora da União Europeia, por este ou por sua conta.

**8.** Note-se que, no âmbito do regime do Decreto-Lei n.º 198/90, as mercadorias não podem ser entregues pelo fornecedor ao exportador, salvo se este for titular de um armazém de exportação, devendo antes ser apresentadas nos seguintes locais, que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira de exportação: (i) nas instalações do fornecedor, no caso de carregamentos completos; (ii) no porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada; (iii) num armazém de exportação; (iv) num entreposto não aduaneiro, no caso de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, previstos no artigo 15.º do CIVA.

**9.** A isenção prevista no n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 deve ser invocada na declaração aduaneira de exportação, no momento da sua apresentação, mediante:

i. A posição do código específico definido na regulamentação aduaneira;

ii. A indicação dos seguintes elementos específicos:

- Fornecedor: número de identificação fiscal;

- Mercadorias: designação, quantidade, natureza dos volumes, peso bruto e peso líquido;

- Fatura do fornecedor; número, data e valor.

**10.** O Certificado Comprovativo da Exportação (CCE) deve conter os elementos referidos no n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, sendo validado pelos serviços aduaneiros após a saída das mercadorias e disponibilizado ao exportador ou seu representante, que o deve entregar ao fornecedor, para efeitos de comprovação da isenção.

**11.** Quando decorridos 90 dias contados da data de emissão da fatura emitida pelo fornecedor, sem que este tenha na sua posse o referido CCE,

devidamente validado - fazendo presumir que os bens não chegaram a sair do território nacional para país terceiro - deve então o fornecedor proceder à liquidação do imposto, emitindo a respetiva fatura ao exportador nacional (cf. n.º 7 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90).

**12.** Considerando as condições de aplicação do regime, atrás expostas, verifica-se que a isenção ali prevista não é aplicável em cadeia, pelo que não abrange as operações efetuadas a montante da transmissão de bens entre o fornecedor e o exportador nacional.

**13.** Assim, as transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo nacional à Requerente, ainda que os bens sejam desde logo enviados para um dos locais referidos no ponto 8 da presente informação e esta proceda subsequentemente à transmissão da propriedade dos mesmos a um exportador nacional, constitui uma transmissão de bens sujeita a IVA, nos termos do artigo 3.º do CIVA e tributável em território nacional, por aplicação da regra de localização do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, não sendo aplicável qualquer das isenções anteriormente referidas.

**14.** Já a transmissão de bens efetuada pela Requerente ao exportador nacional pode ser abrangida pela isenção do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, desde que verifiquem todos os requisitos exigidos pelo referido regime. Caso contrário, deve a Requerente proceder à liquidação de imposto que se mostre devido na fatura emitida ao seu cliente (exportador nacional).

**15.** Finalmente, a transmissão de bens com destino a país terceiro, efetuada pelo sujeito passivo exportador, é abrangida pela isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, implicando o cumprimento da obrigação da comprovação da expedição dos bens para fora da Comunidade pelo vendedor ou por sua conta, como exige o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA.

**16.** A falta dos documentos comprovativos referidos determina a obrigação para o transmitente dos bens de liquidar o imposto correspondente (n.º 9 do artigo 29.º do CIVA).

### **III - CONCLUSÃO**

**17.** A isenção de IVA prevista no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90, sendo condicionada ao cumprimento dos requisitos ali previstos, é aplicável nas transmissões de bens efetuadas a um exportador nacional, ou seja, a um adquirente nacional que procede à expedição dos bens para fora da União Europeia, realizando, por si próprio ou com recurso a terceiro por sua conta, uma exportação direta abrangida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

**18.** Assim, a referida isenção não extensível a quaisquer transmissões efetuadas a montante da venda das mercadorias ao exportador nacional.