

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 13.º

Assunto: Isenções nas importações - Peças para aeronaves

Processo: **nº 22607**, por despacho de 2023-03-27, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo

1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA, enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, por opção, praticando operações tributáveis que conferem direito à dedução, desde 19/12/2006.

2. Constata-se, ainda, que a Requerente exerce a atividade de "TRANSPORTES AÉREOS DE PASSAGEIROS" com o CAE 51100.

3. Observa-se, também, que a Consulente não tem enquadramento em sede de IVA para efeitos de atividades relacionadas com transmissões ou aquisições intracomunitárias, importação ou exportação.

II - Exposição da questão

4. A Requerente é uma empresa estabelecida em território nacional (TN) e pretende obter esclarecimento sobre a aplicabilidade da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º conjugado com a alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º ambas do Código do IVA (CIVA).

5. A Requerente é identificada como locatária no contrato de locação de uma aeronave que se destina ao tráfego internacional de transporte de passageiros.

6. Segundo informação da Requerente, verificou, após o processo de importação de peças com destino à reparação e manutenção da aeronave afeta à sua atividade de transporte aéreo que, no momento de desembarço aduaneiro, os serviços de importação da Alfândega do Aeroporto de Lisboa (AAL), não consideraram a isenção prevista nas disposições acima identificadas.

7. O entendimento da AAL consubstancia-se no facto de a Requerente não ser a sociedade proprietária dos bens importados, mas sim, a sociedade locadora da aeronave a que se destinam e se referem as peças.

8. Nesse sentido, releva ainda a interessada que, os documentos que atestam e certificam a importação desta mercadoria, nomeadamente a fatura de aquisição, foram emitidos em nome da proprietária da aeronave em detrimento da locatária (Requerente).

9. O que não invalida, na perceção da mesma, ser bastante, para efeitos de desembarço aduaneiro na importação, a apresentação da declaração do Instituto Nacional da Aviação Civil, IP (INAC I.P.) que comprova que a Requerente, enquanto companhia de navegação aérea, se dedica principalmente ao tráfego internacional e o contrato de aluguer da aeronave (locação operacional) que demonstra inequivocamente que a Sociedade tem

um título jurídico para explorar aquela aeronave.

10. A Requerente procura saber, enquanto locatária, se na operação de importação de peças acima descrita, pode beneficiar da isenção prevista para a importação de bens destinados a transformações, reparações e operações de manutenção de aeronaves nomeadamente no disposto da alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º e alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º ambos do CIVA.

III - Enquadramento legal

11. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA conjugada com o artigo 5.º do mesmo Código, estão sujeitas a IVA, as importações de bens, considerando-se, como tal, a entrada no território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira, assim como os bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

12. Nas operações de importação de bens abrangidas pelo conceito previsto no artigo 5.º do CIVA, a sujeição ao imposto ocorre quer tais operações tenham ou não subjacente uma transação e quer sejam efetuadas a título oneroso ou gratuito, sendo sujeitos passivos, em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do referido código, não apenas as entidades que exerçam uma atividade económica, mas qualquer outra pessoa singular ou coletiva que efetue tais importações e esteja obrigado ao cumprimento da dívida do imposto.

13. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, o IVA é devido e torna-se exigível "no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum".

14. Nos termos do n.º 3 do artigo 28.º do CIVA, o pagamento do IVA devido pela importação de bens é efetuado junto dos serviços aduaneiros competentes de acordo com as regras previstas na regulamentação da União aplicável aos direitos de importação, salvo nas situações em que, mediante a prestação de garantia, seja concedido o diferimento do pagamento.

15. O que numa primeira leitura e conforme entendimento da Requerente, tendo em conta o previsto no Regulamento n.º 40/2009, de 9/1, se perspetiva o enquadramento dado pela mesma, como locatária de uma aeronave "(...) é uma companhia de navegação aérea que se dedica maioritariamente ao tráfego internacional (...)", estão previstas as normas relativas à emissão de declaração para efeitos de isenção de IVA, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º, de acordo com a qual estão isentas de imposto as importações definitivas das aeronaves referidas na alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA e dos objetos nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração.

16. Importa também esclarecer, no tocante a situações em que existem contratos de locação entre operadores, a quem compete solicitar a emissão da declaração em questão.

17. A referida alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA prevê: "[A]s 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, assim como as transmissões, reparações, operações de manutenção e aluguer dos objetos incorporados nas mesmas aeronaves ou que sejam utilizados para a sua exploração."

18. Neste contexto, a caracterização do tipo de tráfego praticado é da competência da Autoridade Nacional da Aviação Civil (ANAC).

III - Análise

19. Ao abordar-se as isenções do artigo 13.º do CIVA (isenções na importação), sempre que forem tratadas questões ligadas a meios de transporte, será feita a ligação às isenções previstas no artigo 14.º do CIVA, conferidas a transportes internacionais (embarcações e aeronaves). Igualmente, há que não perder de vista o que se passa a nível de isenções no mercado interno, uma vez que são declaradas como isentas na importação as operações cuja transmissão seja também isenta no mercado interno. (cf. artigo 13.º, alínea a) do CIVA)

20. A isenção conferida a aeronaves é condicionada, relativamente aos bens a isentar, verificando-se em geral que as condições a observar, nomeadamente nas importações são: i) a apresentação da cópia da declaração aduaneira de importação destinada ao importador, que fará prova suficiente da operação de importação isenta de que o bem foi objeto; e ii) As companhias de navegação aérea devem exibir o original ou fotocópia autenticada da declaração emitida pelo Autoridade Nacional de Aviação Civil, a certificar que se dedicam principalmente ao tráfego internacional. (cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA.)

21. Nesta linha, o entendimento da AT estabelece que "A locação de aeronaves beneficia da isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, desde que o locatário seja uma companhia de navegação aérea que se dedique principalmente ao tráfego internacional, entendendo-se como tais, aquelas cujo volume de negócios de tráfego internacional é superior a 50% do volume de negócios total" (Cf. entendimento n.º 24, divulgado pela DGCI in Manual do Iva Aduaneiro págs. 29 e 30 e n.º 4 do Regulamento n.º 40/2009))

22. Esta isenção é limitada às aeronaves que cumpram os requisitos previstos na alínea g) do n.º 1. do artigo 14.º do CIVA e aos objetos que se destinem a ser nelas incorporados, ou que sejam utilizados para a sua exploração, sendo ainda aplicável à sua transmissão, reparação e operações de manutenção e aluguer.

23. Conforme decorre da descrição dos factos pela Requerente, a isenção na importação de peças em apreço e prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA, não terá sido aceite na fase de desalfandegamento por parte dos serviços do setor da importação da AAL, relevando, para tal circunstância, o facto de a proprietária das peças importadas ser a locadora da aeronave e não a Requerente, atual locatária da aeronave destinatária das mesmas.

24. Tal como é o entendimento em relação às embarcações (conjugação da al. b) do n.º 1 do artigo 13.º e da al. f) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA), esta isenção é ainda condicionada, relativamente ao sujeito da operação. Numa interpretação mutatis mutandis, às isenções do IVA referentes a operações relacionadas com aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional, previstas nas alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. (cf. ponto 7 do ofício circulado

30216/2019 de 12/11)

25. Em rigor, apenas pode beneficiar da isenção na importação, o sujeito passivo que for considerado o importador das correspondentes mercadorias, devendo fazer prova da sua qualidade.

26. Centrando-se a questão no âmbito de aplicação da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA como linha de orientação para aplicação da alínea c) do n.º do artigo 13.º do mesmo código, importa analisar as normas de direito comunitário que lhe servem de base para se apurar a correta interpretação das disposições de direito interno correspondentes. Nos termos da alínea a) do artigo 148.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 11 de dezembro, (Diretiva do IVA) com a epígrafe "Isenções aplicáveis aos transportes internacionais", os Estados Membros isentam as seguintes operações: e) As entregas de bens destinados ao abastecimento de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado; f) A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação das aeronaves referidas na alínea e) e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos incorporados nas referidas aeronaves ou utilizados na sua exploração.

27. Importa ter presente que a jurisprudência comunitária do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) é unânime no dever de interpretação estrita na aplicação das isenções em sede de IVA, para além do dever de interpretação e aplicação uniformes em todo o território da UE, considerando que as isenções previstas no artigo 148.º da Diretiva do IVA constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA incide em todas as transmissões de bens e prestações de serviços realizadas a título oneroso por um sujeito passivo.

28. Referem as conclusões dos Advogados Gerais que para se apurar o âmbito de aplicação de uma norma de isenção não podemos cingir-nos apenas à letra da norma, mas também ao seu contexto e aos objetivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada.

29. Neste sentido, considerando que tanto a norma nacional como a prescrita na Diretiva IVA fazem depender a aplicação da isenção às operações efetuadas sobre aeronaves (ou objetos nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração) da sua efetiva utilização/exploração por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, há que assumir que a importação de peças por estas, ainda que não sejam proprietárias da aeronave a que as mesmas se destinem, beneficiam da isenção consagrada nas referidas normas (alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA/alíneas e) e f) do artigo 148.º da Diretiva IVA). Efetivamente, muito embora a locatária/utilizadora da aeronave não reúna, em si, o requisito relativo à propriedade do bem, atendendo à natureza da sua atividade - transporte internacional, a mesma não deixa de beneficiar da isenção na aquisição (importação), quando é, simultaneamente, utilizadora da aeronave e detentora do requisito exigido para aplicação da isenção (licença e declaração da ANAC)

30. Para os devidos efeitos, esta conclusão, só pode prevalecer na medida em que, face ao modelo de negócio estabelecido entre a locadora e a locatária, seja a segunda a responsável, perante a ANAC, pela operação e exploração da aeronave.

31. Neste sentido, a Requerente deve estar apta a provar, nomeadamente através da declaração emitida pela ANAC e do contrato de aluguer da aeronave (locação operacional) que demonstrem a posse de um título jurídico para explorar aquela aeronave e que, enquanto companhia de navegação aérea, a utiliza principalmente no tráfego internacional remunerado.

32. Note-se que as operações isentas, entre outras, ao abrigo da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA devem, por força do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, 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.

33. A falta dos documentos ou declarações, referidos no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA impõe à Requerente a obrigação de liquidar o imposto correspondente, conforme estabelece o n.º 9 do mesmo preceito legal.

IV - Conclusão

34. Considerando que tanto as normas nacionais (alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º e alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º, ambos do CIVA) como a prescrita na Diretiva IVA (alíneas e) e f) do artigo 148.º) fazem depender a aplicação da isenção às operações efetuadas sobre aeronaves (ou objetos nelas incorporados ou que sejam utilizados para a sua exploração) da sua efetiva utilização/exploração por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, a importação de peças por estas, ainda que não sejam proprietárias da aeronave a que as mesmas se destinem, beneficia da isenção consagrada nas referidas normas.