

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 36.º, n.º 5; art 1.º, n.º 1, al a); arts 3.º e 6.º, n.º 1, 18.º, e 29.º, n.º 1, alínea b)
- Assunto: Enquadramento - Transmissões de bens efetuadas, no TN, a um sujeito passivo espanhol, cuja expedição ou transporte para fora do território aduaneiro da União será assegurado por uma terceira entidade sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio em Espanha.
- Processo: **nº 16194**, por despacho de 2019-08-30, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: A Requerente, sujeito passivo com enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), de periodicidade mensal, doravante designado como SP_PT, tem como atividades: principal o "FABR.EQUIP. NÃO DOMÉSTICO PARA REFRIGERAÇÃO E VENTILAÇÃO", CAE 28250; e secundária a "CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)", solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o regime do IVA a aplicar às transmissões de bens efetuadas, no território nacional, a um sujeito passivo espanhol, cuja expedição ou transporte dos bens para fora do território aduaneiro da União será assegurado por uma terceira entidade, esta um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio em Espanha.

Sobre o assunto, cumpre prestar a seguinte informação:

1. As transmissões de bens na aceção do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), "*(...) a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*", estão sujeitas a imposto por força do disposto na alínea a), do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA conjugado com o n.º 1 do artigo 6.º do mesmo Código.

2. Nesse sentido, a transmissão de bens a efetuar, no território nacional, a uma entidade com sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro configura uma transmissão interna, sujeita a imposto nos termos gerais do CIVA.

3. No entanto, tendo em conta o princípio subjacente da tributação no país de destino, o direito interno prevê a isenção do imposto para as transmissões de bens expedidos ou transportados do território nacional para países terceiros ou territórios terceiros:

i. pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, conforme prevê a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA;

ii. por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que, antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do país uma reparação, uma transformação, uma adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuado por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado, face ao disposto na primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

4. Quer dizer que a transmissão de bens efetuada, no território nacional, a um sujeito passivo não residente e sem registo, para efeitos do IVA, em Portugal e estabelecido noutra Estado-Membro ou em país terceiro, configura uma transmissão interna sujeita a imposto nos termos gerais do CIVA. Contudo, tendo em conta que os bens irão ser expedidos para fora do território aduaneiro da União, a operação pode ser isenta do IVA por enquadramento na alínea a) ou alínea b), do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, dependendo de quem expede ou transporta os bens para país terceiro.

5. O mesmo é aplicável, por força do artigo 102.º do CIVA, às transmissões de bens expedidos ou transportados para territórios terceiros pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste; ou pelo adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste.

6. Nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, as transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 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.

7. A falta dos documentos comprovativos determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente, conforme dispõe o n.º 9 do mesmo artigo 29.º do CIVA.

8. Sobre os documentos aduaneiros que comprovam as transmissões isentas refere-se o Ofício-Circulado n.º 15327/2015, de 9 de janeiro de 2015, da Direção de Serviços da Regulação Aduaneira, disponível no Portal das Finanças.

9. Reportando-se à situação descrita no presente pedido de informação, as transmissões de bens efetuadas no território nacional pelo SP_PT podem ser isentas do IVA desde que a expedição ou transporte dos bens para país terceiro ou território terceiro seja assegurada pelo:

- próprio transmitente, SP_PT, ou por uma terceira entidade por conta deste, ao abrigo da alínea a), do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA;

ou

- adquirente das transmissões de bens, sujeito passivo não estabelecido em Portugal (sem sede, estabelecimento estável ou domicílio), doravante identificado como SP_ES1, ou por um terceiro por conta deste, por enquadramento na alínea b), do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, ainda que antes da expedição ou transporte desses bens, estes sejam objeto de uma reparação, transformação, adaptação ou qualquer outro trabalho, efetuado no território nacional por terceiros agindo por conta do adquirente.

A isenção não é, contudo, aplicável aos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivo e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado, tal como não se aplica aos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residencial habitual em outro Estado-Membro.

10. Em qualquer dos casos, impõe-se o cumprimento das formalidades previstas na regulamentação aduaneira para o regime da exportação, nomeadamente a entrega de uma declaração aduaneira e a aplicação de

medidas de política comercial a que as mercadorias possam estar sujeitas, bem como das regras processuais definidas na Circular n.º 8/2015, de 27 de julho, sendo de destacar, face ao pedido de informação, o ponto IV. referente à "Comprovação das isenções ao abrigo das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA", considerando que o SP_PT, na qualidade de expedidor ou fornecedor dos bens, está obrigado a comprovar as transmissões isentas através dos documentos aduaneiros apropriados, com a respetiva indicação do destino que lhe irá ser dado, por força do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, a saber e nos termos descritos na presente circular:

- "Certificação de saída para o expedidor/exportador" - transmissões isentas ao abrigo da alínea a);
- "Certificação de saída para o fornecedor nacional" - transmissões isentas ao abrigo da alínea b).

11. Em suma, a transmissão de bens efetuada no território nacional pelo SP_PT é uma operação tributável nos termos gerais e não isenta por não se verificar uma das condições essenciais de aplicação da isenção do IVA prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, ou seja, a expedição ou transporte dos bens não é assegurada pelo SP_ES1, adquirente dos bens transmitidos no território nacional, mas por uma terceira entidade, SP_ES2, não estabelecido em Portugal (sem sede e estabelecimento estável) que, por sua vez, adquiriu os bens ao cliente do SP_PT.

12. Em reforço do que foi dito, importa ter presente que a jurisprudência há já muito reiterada do Tribunal de Justiça da União Europeia tem defendido uma interpretação estrita das normas de isenção previstas no sistema comum do IVA, para, desse modo, garantir a neutralidade do imposto e a uniformidade dos critérios de aplicação, uma vez que as isenções constituem exceções ao princípio geral de que o imposto é devido em relação a qualquer operação com carácter económico efetuada a título oneroso sem, no entanto, privá-las dos seus efeitos.

13. Assim sendo, o SP_PT deve, pela transmissão de bens efetuada no território nacional ao SP_ES1, emitir uma fatura nos termos do artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, e liquidar o IVA à taxa vigente, conforme resulta dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, conjugado com os artigos 3.º e 6.º, n.º 1, 18.º, e 29.º, n.º 1, alínea b), do mesmo Código.