

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art. 14.º - Isenções nas exportações, operações assimiladas e transportes internacionais
- Assunto: Isenção do IVA prevista na alínea f) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA
- Processo: 27202, com despacho de 2024-12-17, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: A Requerente solicita informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), sobre a questão que se transcreve:
"A Requerente é uma entidade sediada na Z, que integra o Grupo X, dedicada à comercialização e assistência técnica em tintas para navios, bem como à realização de outras operações consideradas úteis para o desenvolvimento e realização do seu objeto social.
A Requerente não dispõe de estabelecimento estável em Portugal, mas encontra-se aqui registada para efeitos de IVA, para reportar operações que caem no âmbito de incidência deste imposto em Portugal: transmissão de tintas a outras entidades do Grupo X, não residentes em Portugal, mas aqui registadas para efeitos de IVA.
Seguidamente, as referidas entidades transmitem os bens aos seus clientes, genericamente, proprietários de embarcações afetas à navegação marítima em alto mar no exercício de uma atividade comercial.
As tintas são colocadas pela Requerente diretamente a bordo de embarcações, as quais estão registadas noutros países e atracam em portos portugueses para efeitos de reparações ou manutenções.
Nas faturas emitidas pelas vendas às entidades do Grupo X é liquidado o respetivo IVA e, uma vez que a Requerente entrega as tintas diretamente ao armador/proprietário do navio, essa contém ainda a indicação do destino que será conferido às mesmas (i.e. qual a embarcação e onde se encontra atracada).
Por sua vez, as referidas entidades do Grupo, na medida em que detêm a relação jurídica/comercial estabelecida com os proprietários das embarcações por via dos contratos celebrados com os mesmos, procedem à emissão das faturas aos seus clientes, aplicando a estas operações a isenção de IVA prevista no artigo 14.º n.º 1 alínea f) do Código do IVA."

Da consulta efetuada ao sistema Visão Integrada do Contribuinte constata-se que a Requerente se encontra registada para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), com a atividade de "Com. Grosso Mat. Constr. (Exc. Madeira) e Equip. Sanitário" - CAE principal 46732, e CAE secundário 1- 020301- Fabr.Tintas (Exc. Impr.), Vernizes, Mastiques e Prod. Simil., inscrito como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito a dedução com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal e sem permissão para realizar importações/exportações.
Sobre o assunto cumpre informar o seguinte:
1. O artigo 14.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) regula as isenções do imposto aplicáveis a exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais.
2. No que respeita a operações assimiladas a exportações, em particular as que respeitam à colocação de bens a bordo de embarcações, as alíneas d) e e) do n.º 1 do referido artigo preveem a isenção do imposto nas transmissões de bens de abastecimento postos a bordo, respetivamente, de: i) embarcações afetas à navegação

marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca; ii) embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, com exceção, em relação a estas últimas, das provisões de bordo.

3. De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 14.º do CIVA, entende-se por bens de abastecimento: a) As provisões de bordo, sendo considerados como tais os produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação e dos passageiros; b) Os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo; c) Os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo.

4. Por sua vez, a alínea f) prevê a isenção na transmissão dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou que sejam utilizados para a sua exploração.

5. Deste modo, a transmissão de bens para colocação a bordo das embarcações afetas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca e às embarcações de salvamento, assistência marítima e pesca costeira, com exceção, em relação a estas últimas, das provisões de bordo, que não integrem o conceito de bens de abastecimento, mas constituam objetos nelas incorporados ou utilizados para a sua exploração, incluindo as tintas destinadas a reparações ou operações de manutenção ou dos objetos nelas incorporados, são passíveis de isenção do IVA ao abrigo, para as operações aqui localizadas, na alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA, desde que efetuados diretamente ao proprietário da embarcação ou outra pessoa com direito à exploração efetiva dos navios, independentemente de quem os aplica, sejam o estaleiro ou a tripulação.

6. Quer dizer que as transmissões de tintas destinadas às operações e reparação ou de manutenção das embarcações a que se referem a as alínea e) e d) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, a realizar nas instalações do estaleiro naval situado no território nacional podem beneficiar da isenção do IVA prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, a confirmar-se que são efetuadas na última fase da cadeia comercial, ou seja, as operações efetuadas ao proprietário, ao armador ou outra pessoa com direito à exploração efetiva da embarcação, devendo, para o efeito, indicar na segunda subcasa da casa 37 da declaração aduaneira o código 11N - "Incorporação de Mercadorias em Navios".

7. O que permite concluir que as operações realizadas a montante não estão abrangidas pelas isenções previstas no artigo 14.º do CIVA, cuja fonte comunitária é o artigo 148.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho (Diretiva IVA).

8. Em reforço desta linha de entendimento, caberá ter presente alguma jurisprudência comunitária, que sempre tem defendido uma interpretação estrita das normas de isenção do IVA para, desse modo, garantir a neutralidade do imposto e a uniformidade dos critérios de aplicação.

9. O acórdão de 20 de junho de 2019 (Processo C 291/18), caso Grup Servicii Petroliere SA, no que toca à aplicação das isenções previstas nas alíneas a) e c) do artigo 148.º da Diretiva IVA à entrega de plataformas de perfuração no mar autoelevatórias, refere nos n.ºs 19 e 20 seguinte:

"19 O Tribunal de Justiça inferiu daí, portanto, que, à semelhança das isenções prevista na Sexta Diretiva, as isenções previstas no artigo 148.o da Diretiva IVA constituem conceitos autónomos do direito da União que devem, por conseguinte, ser objeto de interpretação e aplicação uniformes em toda a União Europeia (Acórdão de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C 526/13, EU:C:2015:536, n.o 41 e jurisprudência aí referida), o que implica que a isenção de IVA de determinada operação não pode depender da sua qualificação no direito nacional (v., neste sentido, nomeadamente, Acórdão de 18 de outubro de 2007, Navicon, C 97/06, EU:C:2007:609, n.o 28).

20 Por outro lado, visto que constituem uma exceção ao princípio geral de que cada entrega de bens e cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a IVA, essas isenções devem ser interpretadas de forma estrita (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*, C 181/04 a C 183/04, EU:C:2006:563, n.º 15, e de 21 de março de 2013, *Comissão/França*, C 197/12, não publicado, EU:C:2013:202, n.º 30)."

10. Pode, ainda, ler-se no acórdão de 14 de setembro de 2006 (Processos apensos C-181/04 a C 183/04), caso "*Elmeka*", sobre o âmbito de aplicação da isenção da locação de embarcações de mar - artigo 15.º, n.ºs 4, alínea a), 5 e 8 da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, a já revogada Sexta Diretiva (correspondem às alíneas a), c) e d), do artigo n.º 148.º da Diretiva IVA):

"16 (...) que o artigo 15.º, n.º 4, alínea a), da Sexta Directiva, para o qual remete o n.º 5 do mesmo artigo, se aplica não só aos navios afectos à navegação no alto mar e que asseguram o transporte remunerado de passageiros mas também aos navios afectos à navegação no alto mar e que exercem uma actividade comercial, industrial ou de pesca."

(...)

23 Com efeito, a extensão da isenção às fases anteriores à entrega final dos bens ao explorador de embarcações exigiria que os Estados implementassem mecanismos de controlo e de fiscalização para se certificarem do destino final dos bens entregues com isenção do imposto. Estes mecanismos traduzir-se-iam, para os Estados e para os operadores em causa, em obrigações que seriam inconciliáveis com a «aplicação correcta e simples das isenções» prescrita pela primeira frase do artigo 15.º da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão *Velker International Oil Company*, já referido, n.º 24)."

(...)

25 (...) que o artigo 15.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nessa disposição visa os serviços prestados directamente ao armador para as necessidades directas das embarcações de mar."

11. Da jurisprudência citada em matéria das isenções a que se refere o artigo 148.º da Diretiva IVA, incluindo a alínea c), que corresponde na ordem jurídica interna à alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, afigura-se, salvo melhor opinião, reiterar o referenciado no precedente ponto n.º 6. no sentido de que o tratamento que deve ser dado às operações de exportação e às operações a estas assimiladas e transportes internacionais é a de que a isenção do IVA opera, no geral, apenas na última fase do circuito económico, precisamente por assentar no princípio da tributação no país de destino.

Com efeito, às transmissões de bens efetuadas no território nacional pela Requerente às entidades do Grupo X não pode aplicar-se a isenção da alínea f) considerando que o destinatário dos bens não é o proprietário, o armador ou outra pessoa com direito à exploração efetiva da embarcação. Seriam passíveis da isenção se realizadas na última fase do circuito económico, desde que verificadas as condições legais (as relativas às embarcações e ao sujeito). Sobre o tema refere-se o Ofício Circulado n.º 25002, de 2023-10-16 da Área de Gestão Tributária-IVA.