

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- Artigo/Verba: Art.15º - Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens
- Assunto: Enquadramento em sede de IVA na aquisição intracomunitária de embarcação destinada à atividade comercial de charter.
- Processo: 30058, com despacho de 2026-06-16, do Diretor Regional da AT-RAM, conforme despacho de concordância do Senhor Secretário Regional das Finanças
- Conteúdo: I. Pedido

A Requerente exerce, a título principal, a atividade de fretamento (charter) de iates, com ou sem tripulação, incluindo a exploração comercial de embarcações de recreio em águas marítimas, designadamente em alto mar, bem como a prestação de serviços conexos, acessórios e complementares à referida atividade; no âmbito do seu objeto social, a Requerente pode ainda desenvolver quaisquer outras atividades legalmente permitidas que se revelem direta ou indiretamente relacionadas com a prossecução do seu objeto principal.

No contexto do desenvolvimento e expansão da sua atividade económica, a Requerente pretende adquirir à sociedade XXX a embarcação de recreio YYY (doravante, o late), atualmente em fase de construção pelo referido estaleiro naval.

A transmissão da propriedade do late será formalizada mediante a emissão da correspondente fatura de venda diretamente pelo construtor à Requerente, não intervindo quaisquer intermediários na relação contratual estabelecida entre as partes.

Após a sua aquisição, a Requerente tenciona afetar o late de forma exclusiva e permanente à sua atividade comercial de charter, explorando-o economicamente, de forma profissional e organizada, em regime de locação a terceiros, com ou sem tripulação, atividade essa que será exercida em diversos países maioritariamente localizados no Mediterrâneo.

No âmbito da gestão operacional e técnica da embarcação, prevê-se que, durante o período de inverno - estimado em cerca de três meses por ano -, o late permaneça em estaleiro situado em território italiano, com vista à realização de operações de manutenção, reparação, inspeções técnicas e demais intervenções necessárias à sua conservação e plena operacionalidade.

Não obstante a exploração do late se desenvolver essencialmente em diversos países localizados fora do território nacional, a Requerente pretende proceder ao registo e matrícula da embarcação em Portugal, passando o late a arvorar bandeira portuguesa, em conformidade com a legislação nacional e internacional aplicável à navegação marítima.

Importa ainda salientar que a entrega física do late à Requerente não ocorrerá em território português, quer no continente, quer na Região Autónoma da Madeira; de acordo com o planeamento atualmente previsto, a entrega terá lugar fora de Itália, podendo ocorrer noutra Estado-Membro da União Europeia ou, eventualmente, no Principado do Mónaco.

Atendendo aos factos descritos e o enquadramento jurídico-tributário exposto, vem a Requerente solicitar que a AT se pronuncie, de forma expressa e vinculativa, sobre as seguintes questões:

"(i) Para efeitos de aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI, por remissão para os artigos 13.º, n.º 1, alínea b), e 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA, a atividade de charter que a Requerente pretende exercer através da utilização do late é comercial?

(ii) Para efeitos da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI, por remissão para os artigos 13.º, n.º 1, alínea b), e 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA, a navegação em alto mar é aferida pela capacidade da embarcação para o fazer ou pela efetiva navegação? Neste último caso, qual é o limite para ser considerado alto mar para efeitos da referida isenção?

(iii) Assumindo então que a atividade exercida pela Requerente através da utilização do late é comercial e que a navegação em alto mar é aferida pela capacidade da embarcação, a operação de aquisição da embarcação em questão por uma entidade nacional, com registo em território nacional, beneficia da isenção de IVA prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI, por remissão para os artigos 13.º, n.º 1, alínea b), e 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA?

(iv) Se a AT entender que os requisitos para aplicação da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI, por remissão para os artigos 13.º, n.º 1, alínea b), e 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA, não estão verificados, deverá a Requerente proceder à autoliquidação do imposto em Portugal, nos termos do RITI, podendo simultaneamente exercer o direito à dedução integral do IVA, por se tratar de um bem afeto à realização de operações tributáveis? E, ainda que os pressupostos da aplicação da sobredita isenção estejam verificados, a Requerente pode optar por efetuar a liquidação e dedução do imposto suportado?"

II. Enquadramento Legal

II.1. Qualificação da operação

Nos termos do artigo 1.º, alínea b), do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), estão sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso.

O artigo 6.º, n.º 1, alínea b), do RITI considera meios de transporte, entre outros, as embarcações com comprimento superior a 7,5 metros sujeitas a registo, licença ou matrícula no território nacional.

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, as embarcações apenas deixam de ser consideradas novas quando se verificarem cumulativamente:

- Transmissão efetuada mais de três meses após a primeira utilização; e
- Navegação superior a 100 horas.

Resulta dos factos descritos que a embarcação em causa constitui um meio de transporte novo para efeitos do RITI.

Nos termos do artigo 8.º, n.º 4, do RITI, são tributáveis em território nacional as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos sujeitos a registo, licença ou matrícula em Portugal.

Assim, ainda que a entrega física da embarcação não ocorra em território nacional, a circunstância de a mesma vir a ser registada e matriculada em Portugal determina a localização da operação em território nacional para efeitos de IVA.

II.2. Da eventual aplicação da isenção prevista no artigo 15.º do RITI

O artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI estabelece que estão isentas de IVA as aquisições intracomunitárias de bens cuja importação seja isenta do imposto nos termos do artigo 13.º do Código do IVA.

O artigo 13.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA isenta as importações das embarcações referidas na alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do mesmo diploma.

Por sua vez, o artigo 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA prevê a isenção das transmissões, construção, reparação, manutenção, frete e aluguer de embarcações afetas às atividades referidas nas alíneas d) e e) do mesmo artigo, designadamente embarcações afetas:

- À navegação marítima em alto mar; e
- Ao transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de atividade comercial, industrial ou de pesca.

A exploração onerosa e habitual de embarcações através de contratos de fretamento (charter) constitui, em termos gerais, uma atividade económica de natureza comercial para efeitos do IVA.

Relativamente ao requisito de "navegação marítima em alto mar", decorre da interpretação da norma e da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que o mesmo deve ser aferido em função da afetação efetiva e predominante da embarcação à navegação em alto mar, não bastando a mera aptidão técnica ou capacidade abstrata da embarcação para esse efeito.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça da União Europeia, no Acórdão de 22 de dezembro de 2010, proferido no processo C-116/10, Feltgen e Bacino Charter Company, clarificou que o benefício da isenção depende da utilização efetiva da embarcação em atividades de navegação marítima em alto mar para fins comerciais, não sendo suficiente a simples capacidade da embarcação para navegar em alto mar nem a mera natureza comercial do contrato celebrado.

Assim, ainda que uma embarcação possua características técnicas que lhe permitam navegar em alto mar e seja explorada no âmbito de uma atividade económica de charter, tal circunstância não é, por si só, suficiente para demonstrar o preenchimento deste requisito, sendo necessária a prova da sua afetação efetiva e predominante à navegação marítima em alto mar.

Contudo, a apreciação desta questão assume natureza subsidiária no caso concreto.

Com efeito, o n.º 5 do artigo 14.º do Código do IVA estabelece expressamente que as isenções previstas nas alíneas d) e f) do n.º 1 não são aplicáveis quando as operações respeitem a barcos desportivos ou de recreio.

A embarcação objeto do presente pedido corresponde a um iate de recreio ("motor yacht"), destinado à atividade de charter de luxo.

A exploração comercial em regime de charter não altera a natureza objetiva da embarcação para efeitos da exclusão prevista no n.º 5 do artigo 14.º do CIVA.

O legislador consagrou no artigo 14.º, n.º 5, do Código do IVA uma exclusão expressa das operações respeitantes a barcos desportivos ou de recreio, a qual prevalece sobre o regime geral previsto nas alíneas d) e f) do n.º 1 do mesmo artigo.

Deste modo, a natureza comercial da atividade desenvolvida através da embarcação não é suficiente para afastar a aplicação da referida exclusão legal.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia tem entendido que as isenções em matéria de IVA devem ser objeto de interpretação estrita, atento o seu caráter excecional. Conforme estabelecido pelo TJUE no Acórdão de 2 de julho de 2015, processo C-334/14 (De Fruytier), as isenções de IVA são conceitos autónomos do Direito da União que devem ser objeto de interpretação estrita, por constituírem exceções ao princípio geral da tributação das operações efetuadas a título oneroso.

Assim, para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA, releva não apenas a natureza comercial da atividade desenvolvida, mas também a natureza objetiva da embarcação e a respetiva subsunção às exclusões expressamente previstas na lei.

No caso concreto, os elementos apresentados não permitem concluir que a embarcação deixe de assumir a natureza de embarcação de recreio, encontrando-se as operações respeitantes a barcos desportivos ou de recreio expressamente excluídas da isenção nos termos do artigo 14.º, n.º 5, do Código do IVA.

Nessa medida, não se encontram reunidos os pressupostos legais necessários à aplicação da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI, por remissão para os artigos 13.º, n.º 1, alínea b), e 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA.

II.3. Direito à dedução

Não sendo aplicável a referida isenção, a aquisição intracomunitária da embarcação encontra-se sujeita a IVA em território nacional, devendo a Requerente proceder à correspondente autoliquidação do imposto, nos termos gerais do RITI.

Nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, confere direito à dedução o imposto suportado em bens e serviços utilizados na realização de operações tributáveis.

Resultando dos factos apresentados que a embarcação será afeta exclusivamente ao exercício de uma atividade económica tributada designadamente a exploração comercial em regime de charter poderá a Requerente exercer o direito à dedução integral do imposto autoliquidado, desde que se encontrem reunidos os demais requisitos legais aplicáveis.

O exercício do direito à dedução depende, designadamente:

- Da correta liquidação/autoliquidação do imposto;
- Da respetiva relevação contabilística;
- Da afetação efetiva da embarcação à atividade económica tributável;

- E do cumprimento das obrigações previstas no artigo 29.º do Código do IVA.

O direito à dedução poderá ser exercido na mesma declaração periódica em que seja efetuada a autoliquidação do imposto, nos termos gerais aplicáveis às aquisições intracomunitárias de bens.

Caso venha a verificar-se utilização privada, mista ou alheia à atividade tributada, poderão existir limitações ao direito à dedução e eventual obrigação de regularização do imposto deduzido.

III. Conclusão

Face ao exposto, responde-se às questões colocadas pela Requerente nos seguintes termos:

i) A atividade de charter desenvolvida pela Requerente constitui, em termos gerais, uma atividade económica de natureza comercial para efeitos do IVA.

ii) O requisito de "navegação marítima em alto mar", previsto no artigo 14.º do Código do IVA, deve ser aferido em função da afetação efetiva e predominante da embarcação à navegação em alto mar, não bastando a mera capacidade ou aptidão técnica da embarcação para esse efeito.

iii) Não é aplicável à operação a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea b), do RITI, por remissão para os artigos 13.º, n.º 1, alínea b), e 14.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA, uma vez que a embarcação reveste a natureza objetiva de embarcação de recreio, encontrando-se as operações respeitantes a barcos desportivos ou de recreio expressamente excluídas da referida isenção nos termos do artigo 14.º, n.º 5, do Código do IVA.

iv) A aquisição da embarcação constitui uma aquisição intracomunitária de meio de transporte novo sujeita a IVA em território nacional, nos termos dos artigos 1.º, alínea b), 6.º e 8.º, n.º 4, do RITI, devendo a Requerente proceder à autoliquidação do imposto. Verificando-se a afetação exclusiva da embarcação à realização de operações tributáveis que conferem direito à dedução, poderá a Requerente exercer o direito à dedução integral do imposto autoliquidado, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, desde que se encontrem cumpridos os demais requisitos legais aplicáveis.