



FELÍCIA TEIXEIRA

Consultora da Ordem dos Contabilistas Certificados
comunicao@occ.pt

IVA – transportes intracomunitários de bens

Este artigo visa abordar especificamente as regras de localização para efeitos de tributação em sede de IVA, relativas ao transporte intracomunitário de bens. Nunca é demais abordar este assunto para que todos os profissionais da área, contabilistas certificados, entre outros, estejam preparados para informar correctamente os seus clientes/contribuintes, no âmbito das relações comerciais. A título de introdução, refira-se que a Comissão Europeia apresentou em matéria de IVA uma iniciativa que se denominou por “Pacote IVA”, com duas propostas de Diretiva e uma proposta de regulamento, relativos designadamente, ao mecanismo de reembolso do IVA, ao mecanismo do “balcão único”, ao direito à dedução e à localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos e particulares. Deste pacote resultaram os seguintes documentos:

- A Diretiva 2008/08/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, contendo as novas regras de localização das prestações de serviços;
- A Diretiva 2008/09/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, relativa ao reembolso do IVA suportado por sujeitos passivos de IVA, de determinado Estado Membro, num Estado Membro diferente do de estabelecimento;
- O Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de fevereiro, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações nos domínios a que se referem as Diretivas anteriores;

- Diretiva 2008/117/CE, do Conselho de 16 de dezembro, relacionada com o combate à evasão e fraude fiscais, e novas regras comunitárias relativas à periodicidade de entrega das declarações recapitulativas das operações intracomunitárias.

As Diretivas anteriormente referenciadas foram transpostas para o direito interno português, pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, alterando, desde 1 de janeiro de 2010, o Código do IVA (CIVA), o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e alguma legislação complementar relativa a este imposto.

Este regime também se aplica às operações realizadas entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores e Madeira – (Decreto Lei 347/85, de 23 de agosto), por serem espaços fiscais distintos, em IVA. A Direcção de Serviços do IVA já sancionou o entendimento da administração tributária relativamente às regras de localização das prestações de serviços.

Após este enquadramento inicial, irá então abordar-se o enquadramento em sede de IVA, das prestações de serviços de transportes intracomunitários de bens.

Como regra geral é definido que são tributáveis em território nacional as prestações de serviços a:

- Sujeitos passivos de IVA em território português, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador – estas operações são designadas por B2B (business to business) – [álnea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA];
- Pessoas que não sejam sujeitos passivos de imposto (consumidores finais), quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados – Estas

operações designam-se por B2C (Business to Consumer) [álnea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA].

Desde 1 de janeiro de 2010 que estão definidas duas regras gerais em que passa a ser importante não só o domicílio do prestador de serviços mas também o do adquirente do serviço, principalmente quando este seja sujeito passivo de IVA. No entanto, existem exceções à sua aplicação, algumas das quais são comuns às duas regras gerais, enquanto que outras são específicas das operações entre sujeitos passivos e não sujeitos passivos. Este conceito de sujeito passivo não abrange apenas os operadores económicos registados na União Europeia, admitindo-se que também possa contemplar operadores económicos estabelecidos em países terceiros, desde que seja feita prova dessa qualidade. No caso das prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, apenas

existe derrogação [álnea b) do n.º 9 e 10], para a segunda regra geral, prevista na alínea b) do n.º 6, ou seja, quando o adquirente do serviço não seja um sujeito passivo de IVA. Quando o adquirente do serviço em causa, for um sujeito passivo de IVA, aplicar-se-á a primeira regra geral, [álnea a) do n.º 6 do artigo 6.º], salvo algumas situações específicas de isenção.

Quando o adquirente não é sujeito passivo de IVA, estas prestações de serviços são tributadas no lugar de partida do transporte, [álnea b) do n.º 9 e 10 do artigo 6.º]. Quando o destinatário dos serviços for um não sujeito passivo do IVA, as prestações de serviços em causa são tributáveis no território nacional, quando o lugar de partida do respetivo transporte ocorrer em território nacional e não são tributáveis quando o lugar de partida do transporte ocorrer fora de Portugal.

Para análise desta situação, será importante ter presente o conceito de transporte intracomunitário de bens e lugar de partida. Considera-se que o transporte intracomunitário de bens é o transporte cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados Membros diferentes [álnea e) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA], e lugar de partida, o lugar onde se inicia efectivamente o transporte, não considerando os trajetos efetuados para chegar ao lugar onde se encontram os bens [álnea f) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA].

Note-se que os transportes de aproximação seguem as mesmas regras dos transportes intracomunitários de bens (n.º 5 do art.º 1.º do CIVA.)

Para se compreender as regras de localização dos transportes intracomunitários, apresentamos diversos quadros em jeito de resumo.

Quadro 1 - Transportador e adquirente são sujeitos passivos de IVA estabelecidos em Portugal			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional – Art.º 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA	Como está relacionado com a saída de bens do T.N para outro E.M beneficia da isenção [Art.º 14, n.º 1, alínea q) do CIVA]. Tem de existir a comprovação através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços.
Outro Estado Membro	Território Nacional		O transportador é o responsável pela liquidação do imposto.
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

Quadro 2 - Transportador é sujeito passivo de IVA em Portugal e o adquirente é um sujeito passivo de IVA de outro Estado-Membro			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Estado Membro do adquirente	O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no seu E.M (“reverse charge”).
Outro Estado Membro	Território Nacional		
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		

Quadro 3 - Transportador é sujeito passivo de IVA em Portugal e o adquirente não é sujeito passivo (particular)			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional – Art.º 6.º, n.º 10, alínea b), do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.
Outro Estado Membro	Território Nacional	Estado Membro de partida – Art.º 6, n.º 9, alínea b), do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante no Estado Membro onde se inicia o transporte e cumprir as obrigações fiscais.
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		

Quadro 4 - Transportador é sujeito passivo de IVA noutro Estado Membro e o adquirente é sujeito passivo de IVA em Portugal			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional – Art.º 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA	Como está relacionado com a saída de bens do T.N para outro E.M beneficia da isenção [Art.º 14, n.º 1, alínea q) do CIVA]. Tem de existir a comprovação através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços
Outro Estado Membro	Território Nacional		O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço em T.N (“reverse charge”).
Outro Estado Membro	Outro Estado Membro (que não o do início do transporte)		O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço.

Quadro 5 - Transportador e adquirente são sujeitos passivos de IVA estabelecidos noutro Estado Membro			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Estado Membro do adquirente	O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no seu E.M (“reverse charge”), caso esteja estabelecido num Estado Membro diferente do transportador
Outro Estado Membro	Território Nacional		O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, caso este e o adquirente estejam estabelecidos no mesmo E.M. Será o adquirente do serviço (“reverse charge”) no respectivo E.M, caso esteja estabelecido num E.M diferente do transportador

Quadro 6 - Transportador é sujeito passivo de IVA noutro Estado Membro e o adquirente não é sujeito passivo (particular)			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional – Art.º 6.º, n.º 10, alínea b), do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante fiscal no T.N (n.º 1 do art.º 30.º do CIVA).
Outro Estado Membro	Território Nacional	Estado Membro de início do transporte – Art.º 6, n.º 9, alínea b), do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

Quadro 7 - Transportador é sujeito passivo em país terceiro e o adquirente sujeito passivo de IVA em Portugal			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional – Art.º 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA	Como está relacionado com a saída de bens do T.N para outro E.M beneficia da isenção [Art.º 14, n.º 1, alínea q) do CIVA]. Tem de existir a comprovação através de declaração a emitir pelo adquirente dos serviços.
Outro Estado Membro	Território Nacional		O transportador é o responsável pela liquidação do imposto ou adquirente [Art.º 2.º, n.º 1, alínea e) do CIVA.]

Quadro 8 - Transportador é sujeito passivo em país terceiro e o adquirente não é sujeito passivo			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Território Nacional – Art.º 6.º, n.º 10, alínea b), do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador, que deverá nomear representante fiscal no T.N (Art.º 30.º, n.º 2, do CIVA).
Outro Estado Membro	Território Nacional	Fora do território nacional (no lugar onde é percorrida a distância) – Art.º 6.º, n.º 9, alínea b), do CIVA	O responsável pela liquidação do IVA é o transportador.

Quadro 9 - Transportador é sujeito passivo em país terceiro e o adquirente é sujeito passivo IVA noutro Estado Membro			
Início do transp.	Chegada do transp.	Localização/tributação da operação	Aspectos a considerar
Território nacional	Outro Estado Membro	Estado Membro do adquirente	O responsável pela liquidação do IVA é o adquirente do serviço no seu E.M (“reverse charge”), caso esteja estabelecido num país diferente do transportador
Outro Estado Membro	Território Nacional		