



# ANÁLISE DA CTOC

ELSA COSTA E PAULA FRANCO, CONSULTORAS DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

## Tributação em sede de IVA do transporte intracomunitário de bens

➔ Dada a dificuldade sentida pelos vários intervenientes em operações de transportes intracomunitários de bens entendeu-se oportuno esquematizar os diversos cenários decorrentes destas operações.

A prestação de serviços de transporte de bens é uma operação sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. O local de tributação das prestações de serviços pode variar consoante as características do serviço em si, dos intervenientes da operação e do local onde é realizada.

A legislação, nacional e comunitária, possui regras de tributação específicas para o transporte intracomunitário de bens. Com a aplicação de tais regras, conseguir-se-á saber quem é a entidade responsável pela entrega do imposto, qual o Estado que tem direito a receber esse imposto, ou se existe alguma norma de isenção que possa ser aplicada.

No que respeita aos serviços de transporte intracomunitário de bens, a regra geral de tributação encontra-se estabelecida no n.º 7 do Art. 6.º do Código do IVA. Assim, o transporte será tributado, ou não, consoante o lugar de partida se situe no território nacional, ou fora dele.

A regra geral definida no n.º 7 do referido artigo acrescentam-se normas específicas de localização em função do adquirente do serviço. Assim, determina-se no n.º 11 que, independentemente do lugar de partida, o serviço de transporte é tributável em Portugal sempre que o seu adquirente seja um sujeito passivo de IVA, devidamente registado, e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição.

Por outro lado, o mesmo transporte não será tributado em Portugal, mesmo que o lugar de partida se situe no território nacional, quando o adquirente dos serviços for um sujeito passivo devidamente registado, para efeitos de IVA, noutro Estado-membro, e tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, conforme o n.º 12.

Assim, para a identificação simples da forma como a operação será tributada e quais as responsabilidades dos intervenientes, iremos esquematizar as várias situações existentes com o objectivo de identificar o responsável pela entrega do imposto e o local onde se verificará a tributação.

I. Em primeiro lugar abordaremos todas as operações em que o prestador de serviços é um sujeito passivo em território nacional, tendo como variáveis o adquirente dos

serviços e os locais onde ocorrem os transportes.

IA) Quando o transportador e o adquirente são ambos sujeitos passivos (SP) em território nacional (TN)

Esta esquematização visa essencialmente identificar todas as situações em que o transportador é um sujeito passivo em território nacional e o adquirente também, contudo as operações propriamente ditas envolvem o transporte do território nacional para outros Estados-membros, e vice-versa, e entre outros Estados-membros, que conforme foi acima referido enquadram-se no conceito de transporte intracomunitário.

Mencionamos ainda o enquadramento de operações realizadas dentro do mesmo Estado-Membro, que embora não caiam no conceito de transporte intracomunitário, entendemos ser oportuna a sua menção por forma a não excluir nenhuma operação entre os intervenientes mencionados (ver tabela 1).

I.B) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN) e o adquirente é sujeito passivo noutro Estado-Membro (EM)

Na tabela seguinte pretendem-se enquadrar todas as situações em que o transportador/prestador dos serviços é um sujeito passivo em território nacional, o adquirente dos serviços é um sujeito passivo noutro Estado-Membro e as operações envolvem transportes intracomunitários.

A semelhança da acima referido para a tabela anterior, abordaremos também as operações realizadas dentro do mesmo Estado-Membro (ver tabela 2).

I.C) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) em território nacional (TN) e o adquirente é particular ou entidade estabelecida em país terceiro

Também nos casos em que os adquirentes são particulares ou entidades estabelecidas em países terceiros ocorrem transportes intracomunitários. Neste caso há que determinar as obrigações e a responsabilidade da liquidação do imposto quando o transportador/prestador de serviços é sujeito passivo em território nacional (ver tabela 3).

II. Pretende-se aqui esquematizar as operações cuja componente fixa é também o transportador/prestador de serviços, embora, neste caso, o mesmo seja sujeito passivo noutro Estado-membro.

II.A) Quando o transportador é SP noutro Estado-membro (EM) e o adquirente é sujeito passivo em território nacional (TN)

Poderá parecer-nos neste tipo de operações, sendo o prestador de serviço/transportador sujeito passivo noutro Estado-Membro, ser irrelevante para os intervenientes estabelecidos em território nacional conhecerem os contornos das regras aplicáveis, já que à partida seria daquele a responsabilidade da

entrega do tributo devido.

No entanto tal ideia é completamente incorrecta, pois na prática, pela aplicação das regras estabelecidas no art. 6.º do CIVA o adquirente pode tornar-se responsável pela entrega do imposto tornando-se por esse facto sujeito passivo conforme definido na alínea g) do n.º 1 do Art. 2.º CIVA. Assim, a qualidade do adquirente e a responsabilidade que este poderá ter na operação é tanto ou mais im-

portante que a do prestador de serviços (ver tabela 4).

II.B) Quando o transportador e o adquirente são ambos sujeitos passivos num Estado-membro

Neste tipo de operações, cujos intervenientes não se encontrem estabelecidos em território nacional não são relevantes as operações inerentes aos serviços de transporte para efeitos de tributação em território nacional, excepto, se a mes-

ma ocorrer integralmente neste território. Nesse caso a operação será aqui tributada pelo que um dos intervenientes terá que obrigatoriamente se registar em território nacional (ver tabela 5).

II.C) Quando o transportador é sujeito passivo (SP) noutro Estado-membro (EM) e o adquirente é particular ou entidade estabelecida em país terceiro (ver tabela 6).  
Coluna semanal

Tabela 1

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em território nacional	SP em território nacional	TN	EM	Território Nacional	Transportador	Isento - nº1 do Art. 14º CIVA
SP em território nacional	SP em território nacional	EM	TN	Território Nacional	Transportador	nº 11 Art. 6º CIVA
SP em território nacional	SP em território nacional	EM 1	EM2	Território Nacional	Transportador	nº11 Art. 6º CIVA
SP em território nacional	SP em território nacional	EM 1	EM1	EM1	Transportador*	alínea b) nº5 Art.6º CIVA

Tabela 2

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em território nacional	SP noutro Estado-membro	TN	EM	EM adquirente	Adquirente	nº12 Art. 6º CIVA
SP em território nacional	SP noutro Estado-membro	EM	TN	EM adquirente	Adquirente	nº12 Art. 6º CIVA
SP em território nacional	SP noutro Estado-membro	EM 2	EM 1	EM adquirente	Adquirente	nº12 Art. 6º CIVA
SP em território nacional	SP EM 2	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador	Alínea b) nº5 Art.6º CIVA
SP em território nacional	SP EM 1	EM 1	EM 1	EM 1	Adquirente	Alínea b) nº5 Art.6º CIVA

Tabela 3

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP em território nacional	Particular ou em país 3º	TN	EM	TN	Transportador	Nº 7 Art. 6º CIVA
SP em território nacional	Particular ou em país 3º	EM	TN	EM	Transportador (*)	Norma reflexa: EM igual ao nº7 Art.6º CIVA
SP em território nacional	Particular ou em país 3º	EM 2	EM 1	EM 2 (Início)	Transportador (*)	Norma reflexa: EM igual ao nº7 Art.6º CIVA
SP em território nacional	Particular ou em país 3º	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador (*)	Norma reflexa: EM igual ao nº7 Art.6º CIVA

Tabela 4

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado-membro	SP em território nacional	TN	EM	TN Isento	Adquirente**	Adquirente torna-se SP
SP noutro Estado-membro	SP em território nacional	EM	TN	TN	Adquirente**	Adquirente torna-se SP
SP noutro Estado-membro	SP em território nacional	EM 1	TN	TN	Adquirente**	Adquirente torna-se SP
SP noutro Estado-membro	SP em território nacional	EM 1	EM 1	EM 1	Transportador*	Transporte integralmente realizado em EM 1

Tabela 5

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado-membro	SP noutro Estado-membro	TN	EM	EM do adquirente	--	Norma reflexa no EM igual ao nº12 artº6º
SP noutro Estado-membro	SP noutro Estado-membro	EM	TN	EM do adquirente	--	Norma reflexa no EM igual ao nº12 artº 6º
SP noutro Estado-membro	SP noutro Estado-membro	TN	TN	TN (alínea b) nº6 artº 6º	Prestador dos serviços	PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em TN

Tabela 6

Prestador de serviços	Adquirente	Local de partida	Local de chegada	Local de tributação	Responsável pela entrega do imposto	Observações
SP noutro Estado-membro	Particular/entidade em país 3º	TN	EM	TN	Transportador	Nº7 artº 6º CIVA
SP noutro Estado-membro	Particular/entidade em país 3º	EM	TN	EM (Início)	Transportador	PS é obrigado a registar-se ou nomear representante em EM igual ao nº7 artº6º

(\*) Nestes casos, o transporte deve registar-se ou nomear representante no Estado-Membro do local de tributação. Contudo, também poderá ser o adquirente a registar-se ou a nomear representante nesse Estado-Membro.  
(\*\*) O adquirente torna-se obrigatoriamente sujeito passivo de imposto pela aquisição, nos termos da alínea g) do nº1 Art.3º do Código do IVA.