

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
Artigo/Verba:	Art.7º - Operações assimiladas a transmissão de bens a título oneroso
Assunto:	Operações assimiladas a transmissões de bens a título oneroso
Processo:	29643, com despacho de 2026-03-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. No âmbito da sua atividade económica, o Requerente dedica-se à comercialização de gemas e minerais naturais, os quais são adquiridos por via de importação do Brasil. A venda destes bens é realizada essencialmente através de contactos diretos com clientes e da participação presencial em feiras especializadas, sendo ainda utilizadas, de forma pontual, plataformas digitais como um sítio na internet e redes sociais.

2. Participa uma ou duas vezes por ano em feiras especializadas realizadas em Espanha, transportando pessoalmente os bens desde Portugal até àquele Estado Membro, utilizando viatura própria. No momento da saída dos bens do território nacional e da respetiva entrada no Estado Membro de destino, não existe qualquer adquirente previamente identificado.

3. Durante essas feiras os bens são vendidos presencialmente a consumidores finais (operações B2C), sendo as vendas documentadas mediante a emissão de fatura simplificada, sendo os pagamentos efetuados em numerário, em valores unitários até cem euros, ou por transferência bancária. Os bens que não são vendidos durante a feira regressam posteriormente a território nacional, transportados pelo Requerente pelo mesmo meio.

4. Além das situações descritas, o Requerente desloca-se pontualmente à Holanda com o objetivo de contactar clientes empresariais do setor da joalheria (operações B2B), sendo as gemas transportadas pelo próprio na sua bagagem pessoal, em viagens aéreas. As vendas são efetuadas presencialmente a clientes empresariais previamente identificados e estabelecidos naquele Estado Membro, sendo as operações documentadas através da emissão de fatura com indicação do respetivo número de identificação para efeitos de IVA, e com pagamento efetuado por transferência bancária. As peças não vendidas regressam a Portugal pelo mesmo meio de transporte.

5. Atentos os factos concretos descritos, pretende informação sobre a respetiva qualificação jurídico tributária em sede de IVA, bem como o esclarecimento das obrigações declarativas e documentais associadas à circulação física dos bens.

6. Relativamente à participação em feiras especializadas realizadas em Espanha, pretende ser esclarecido quanto ao transporte dos bens desde Portugal para outro Estado-Membro, efetuado por conta própria e sem adquirente identificado à data da saída do território nacional, bem como se as vendas realizadas presencialmente durante a feira a consumidores finais devem ser consideradas localizadas em território nacional ou no Estado-Membro onde a feira decorre e, em função dessa qualificação, se na faturação dessas vendas deve ser liquidado IVA português ou há a obrigação de liquidação de IVA no Estado-Membro da feira. Pretende igualmente saber se a realização destas operações implica a obrigação de registo para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino.

7. No que respeita às deslocações para a Holanda com vista à venda de bens a clientes empresariais ali estabelecidos, pretende esclarecimento sobre se as vendas realizadas nessas circunstâncias configuram transmissões intracomunitárias de bens e se as

respetivas faturas devem ser emitidas sem liquidação de IVA, com aplicação do mecanismo de autoliquidação pelo adquirente. Pretende ainda saber se, atendendo às características concretas destas operações, delas decorre para o Requerente qualquer obrigação de registo ou de cumprimento de deveres declarativos em sede de IVA no Estado-Membro de destino.

8. Adicionalmente, considerando que em ambas as situações os bens são fisicamente transportados pelo próprio Requerente, por via rodoviária e por via aérea, na bagagem pessoal, pretende esclarecimento quanto às obrigações declarativas e documentais associadas ao transporte dos bens em território nacional. Em particular, se o transporte descrito obriga à emissão de documento de transporte ou de outro documento fiscal antes da saída dos bens de Portugal, e a obrigação de comunicação desse transporte à Autoridade Tributária e Aduaneira, se o regime aplicável difere em função do meio de transporte utilizado (rodoviário ou aéreo) e se existem quaisquer outras obrigações declarativas ou documentais específicas associadas à circulação intracomunitária dos bens, nas condições concretas descritas.

9. Por último, pretende ainda saber de que forma as operações descritas devem ser refletidas na Declaração Periódica de IVA apresentada em Portugal, designadamente quanto aos quadros a preencher, à eventual obrigação de entrega de declaração recapitulativa e à existência de deveres declarativos adicionais decorrentes da circulação física dos bens entre Estados-Membros.

## II - ANÁLISE

### A - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE

10. O Requerente encontra-se enquadrado em IVA no regime normal de tributação com periodicidade trimestral, pelo exercício de diversas atividades, tendo declarado que efetua importações, aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias de bens. Exerce a título principal a atividade de "Outros prestadores de serviços", CIRS 1519; e, a título secundário, "Atividades de engenharia e técnicas afins", CAE 71120; Trabalho de diamantes e de outras pedras preciosas ou semipreciosas para joalheria e uso industrial, CAE 32123; Comércio a retalho não especializado em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de têxteis, vestuário, calçado, malas e similares, CAE 47123; Comércio a retalho não especializado, em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de outros produtos, sem predominância de produtos alimentares, bebidas e tabaco, CAE 47124; Comércio a retalho não especializado, por correspondência ou via internet, sem predominância de produtos alimentares, bebidas e tabaco, CAE 47125; Comércio por grosso de relógios e de artigos de ourivesaria e joalheria, CAE 46480; e, Comércio a retalho de relógios e de artigos de ourivesaria e joalheria, CAE 47770.

### B - DESLOCAÇÃO DOS BENS PARA OUTRO ESTADO-MEMBRO

11. Nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º conjugada com o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), são sujeitas a imposto as transmissões de bens, considerando-se, em geral, "transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

12. No que se refere às transmissões de bens, determina o n.º 1 artigo 6.º do CIVA que "(s)ão tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso do não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente".

13. Tratando-se de uma operação com Estado-Membro da União Europeia, a mesma é analisada à luz do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

14. Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, é considerada "transmissão de bens efetuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a

transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-Membro, para as necessidades da sua empresa."

Salvo, se tal transferência tem por objeto a realização das operações referidas no n.º 2 do mesmo artigo 7.º, as quais não são consideradas transmissões de bens nos termos do n.º 1, mas operações de simples de movimentação dos bens.

15. Quanto a isenções, nos termos do artigo 14.º do RITI:

"1- Estão isentas do imposto:

a) As transmissões de bens, efetuadas por um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;

b) As transmissões de meios de transporte novos previstas na alínea e) do artigo 1.º;

c) As transmissões de bens referidas no n.º 1 do artigo 7.º que beneficiariam da isenção prevista na alínea a) deste artigo se fossem efetuadas para outro sujeito passivo;

d) As transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes a partir do território nacional para outro Estado-Membro, com destino ao adquirente, quando este seja um sujeito passivo isento ou uma pessoa coletiva estabelecida ou domiciliada em outro Estado-Membro que não se encontre registada para efeitos do IVA, quando a expedição ou transporte dos bens seja efetuado em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

2 - A isenção prevista na alínea a) do número anterior não tem aplicação quando o sujeito passivo transmitente não cumprir a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º, salvo se o sujeito passivo, em casos devidamente justificados, corrigir a falta detetada, sem prejuízo da penalidade aplicável ao caso.

(...)"

#### DESLOCAÇÃO E VENDA DOS BENS EM OUTRO ESTADO-MEMBRO A ADQUIRENTES PARTICULARES (B2C)

16. No caso apresentado, a transferência dos bens de Portugal para Espanha pelo Requerente, a fim de, posteriormente, serem aí serem vendidos em feiras, consubstancia uma transferência de bens tendo em vista as necessidades da sua empresa, assimilada a uma transmissão intracomunitária de bens a título oneroso, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, e isenta de IVA ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

17. A expedição de bens do território nacional, transportados por sujeito passivo, ou por sua conta, para outro Estado-Membro, para afetação às necessidades da sua empresa, determina a obrigação de emissão de uma fatura, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI.

18. Os sujeitos que efetuem transferências de bens e que beneficiem da isenção consignada na alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, devem apresentar prova dos pressupostos da isenção, designadamente comprovando a saída dos bens do território nacional.

19. Estas operações são relevadas na declaração recapitulativa nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI. Na declaração periódica são relevadas no campo 7 do quadro 06, e conferem o direito à dedução pelo facto de respeitarem a operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 19.º do RITI e na subalínea ii) da

alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

20. Esta operação, tratando-se, em princípio, de uma operação assimilada a uma aquisição intracomunitária em Espanha, por aplicação das normas aí em vigor, deve o Requerente solicitar junto da Administração Fiscal espanhola, a informação que necessite sobre as obrigações fiscais a cumprir nesse Estado-Membro, nomeadamente no que respeita ao registo, declarativo, faturação, liquidação e pagamento do imposto.

21. Considerando a harmonização da legislação nesta matéria, em princípio deve proceder ao registo para efeitos de IVA em Espanha.

22. A posterior venda dos referidos bens a consumidores finais em Espanha, configura uma operação interna ali realizada, sujeita às regras de tributação em vigor nesse Estado-Membro.

#### RETORNO DOS BENS AO TERRITÓRIO NACIONAL

23. Realizada a feira, há bens que não são vendidos durante a feira e regressam posteriormente a território nacional, transportados pelo próprio Requerente pelo mesmo meio.

24. A deslocação para Portugal dos bens não vendidos na Espanha, configura uma operação assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens, nos termos previstos na alínea d) do artigo 1.º, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, ambos do RITI, com obrigação de proceder à (auto)liquidação do imposto que se mostre devido em território nacional, que pode ser efetuado elaborando um documento interno para o efeito.

25. As aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens devem ser relevadas no campo 12 (base tributável) e no campo 13 (imposto) do quadro 06 da declaração periódica, e conferem o direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 19.º do RITI e n.º 8 do artigo 19.º do CIVA.

#### DESLOCAÇÃO E VENDA DOS BENS EM OUTRO ESTADO-MEMBRO A ADQUIRENTES EMPRESARIAIS (B2B)

26. O Requerente desloca-se à Holanda transportando bens, com o objetivo de os vender a adquirentes empresariais previamente identificados e estabelecidos naquele Estado-Membro (B2B).

27. A transferência de bens para sujeitos passivos registados para efeitos de IVA na Holanda, são consideradas transmissões intracomunitárias de bens isentas, desde que cumpridas as condições previstas no n.º 1 do artigo 14.º do RITI, referidas no ponto 15 desta informação:

- os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes;
- a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente;
- o adquirente seja uma pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro;
- que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação constante do sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (Sistema VIES) para efetuar a aquisição;
- aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens; e,
- que o sujeito passivo transmitente cumpra a obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, de submeter a declaração recapitulativa para o respetivo período de imposto, devidamente preenchida, com exceção de situações devidamente justificadas, em que corrija a falta detetada.

28. Uma vez que as condições referidas são cumulativas, o não cumprimento de qualquer uma delas impede a aplicação da isenção, cuja verificação do cumprimento do conjunto das condições incumbe ao fornecedor, sem o qual, é responsável pela

liquidação do imposto que seja devido pela operação.

29. A respeito das condições substanciais para aplicação desta isenção, foram divulgadas instruções administrativas no Ofício Circulado n.º 30231, de 2021-01-28, da Área de Gestão Tributária-IVA.

30. As transmissões intracomunitárias isentas nos termos do artigo 14.º do RITI, determinam a obrigação de emissão de uma fatura a que se refere o artigo 27.º, devendo conter a menção "Isento-Artigo 14.º do RITI". E devem, os sujeitos passivos que efetuem transmissões intracomunitárias de bens isentas e IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, apresentar prova dos pressupostos da isenção, designadamente comprovando a saída dos bens do território nacional.

31. As referidas transmissões intracomunitárias de bens, devem ser relevadas no campo 7 do quadro 06 da declaração periódica, e conferem o direito à dedução, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 19.º do RITI e na subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

32. Devem ainda, ser indicadas com tipo 1, na coluna 5, do quadro 4 da declaração recapitulativa.

#### RETORNO DOS BENS AO TERRITÓRIO NACIONAL

33. A deslocação para Portugal dos bens não vendidos na Holanda, configura uma aquisição intracomunitária de bens, com obrigação de proceder à (auto)liquidação do imposto que se mostre devido em território nacional pelo sujeito passivo, que pode ser efetuado elaborando um documento interno para o efeito, nos termos do artigo 27.º do RITI.

#### PROVA DA EXPEDIÇÃO OU TRANSPORTE NAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS

34. A isenção nas transmissões intracomunitárias de bens está condicionada ao cumprimento das condições previstas na alínea. a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, designadamente, que os bens sejam "expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro".

35. Por forma a assegurar a segurança jurídica na aplicação da isenção, o Regulamento de Execução n.º 2018/1912 do Conselho, de 04 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias, veio introduzir o artigo 45.º A, que estabelece uma presunção relativa à expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado-Membro.

36. A referida norma estabelece que, se cumpridos os respetivos termos e condições, é aplicável a isenção a uma entrega intracomunitária de bens, nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA, presumindo-se que os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para um destino fora do seu território, mas em outro Estado-Membro.

37. Esta matéria deu origem à divulgação de instruções administrativas veiculadas através dos Ofícios Circulados n.º 30218, de 3 de fevereiro de 2020, n.º 30225, de 2 de outubro de 2020, e n.º 30231, de 28 de janeiro de 2021, da Área de Gestão Tributária-IVA, disponíveis para consulta no Portal das Finanças.

38. Contudo, o mencionado artigo 45.º-A do Regulamento de Execução não determina que a expedição ou transporte apenas possam ser objeto de prova ou demonstração na forma nele prescrita. Continuam a poderem ser utilizados os meios gerais de prova admissíveis em direito, a ser objeto de apreciação e valoração na análise global da prova dos elementos da operação.

39. Quando é o vendedor ou o adquirente a efetuar o transporte utilizando meios de transporte próprios, neste caso a presunção não se aplica uma vez que não está preenchido o requisito estabelecido na subalínea ii) das alíneas a) e b), do n.º 1 do

artigo 45.º A do Regulamento de Execução, em relação aos elementos de prova não contraditórios a emitir por duas partes diferentes, independentes entre si, do vendedor e do adquirente.

40. Não havendo presunção, cabe-lhes provar, a contento das Autoridades Fiscais, que as condições para a isenção do artigo 14.º do RITI se encontram preenchidas. Ou seja, o vendedor ou adquirente têm de utilizar os meios de prova aceites nos termos gerais do direito, por forma a demonstrar às Autoridades Fiscais a veracidade/incontestabilidade da expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado-Membro.

41. Assim, o Requerente, enquanto vendedor que efetua o transporte dos bens com destino a adquirentes localizados noutra Estado-Membro, compete-lhe utilizar os meios de prova aceites nos termos gerais do direito, para demonstrar que a mercadoria saiu efetivamente do território nacional com destino a outro Estado Membro.

42. Cabe alertar, que, ainda que se conclua pela prova da expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado-Membro, a isenção nas transmissões de bens ao abrigo do artigo 14.º do RITI, apenas é aplicável se os restantes requisitos ali apontados se encontrarem preenchidos.

43. Por fim, e não obstante o exposto, caso as transmissões de bens para os adquirentes sujeitos passivos na Holanda não reúnam as condições previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, as mesmas, à semelhança do que foi referido para os adquirentes particulares em Espanha, são operações consideradas localizadas em território holandês.

44. Assim, tal como referido no ponto 20, relativamente à primeira questão, também aqui, deve o Requerente solicitar junto da Administração Fiscal dos Países Baixos, a informação que necessite sobre as obrigações fiscais a cumprir nesse Estado Membro, nomeadamente no que respeita ao registo, declarativo, faturação, liquidação e pagamento do imposto.

#### C - REGIME DE BENS EM CIRCULAÇÃO - DECRETO-LEI N.º 147/2003, DE 11 DE JULHO (RBC)

45. Nos termos do artigo 1.º do RBC, "(t)odos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma".

46. Excluem-se do âmbito de aplicação deste diploma, os bens respeitantes a transações intracomunitárias a que se refere o RITI. Contudo, ainda que não sujeitos à obrigatoriedade de um documento de transporte, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da circulação, pode ser exigida prova da proveniência e destino dos bens, nos termos dos n.ºs 2, 3, e 4 do artigo 3.º do RBC.