

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

Artigo/Verba: Art.14º - Isenções nas transmissões

Assunto: Isenção TIB-Artigo 14.º,n.º 1,alínea a) RITI-Prova da expedição-Artigo 45.º-A do Regulamento Execução 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011

Processo: 26505, com despacho de 2024-07-12, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

1. A Requerente "tem como atividade principal, a fabricação de outras bombas e compressores (CAE 28130) e como atividades secundárias, a fabricação de equipamento hidráulico e pneumático (CAE 28120), a reparação e manutenção de máquinas e equipamentos (CAE 33120) e o comércio por grosso de outras máquinas e equipamentos (CAE 46690)", e "está enquadrada em IVA no regime normal mensal".

2. "Para as vendas com destino ao mercado comunitário, a expedição dos bens, é na maioria dos casos da sua responsabilidade, pelo que contrata o serviço de transporte por camião, para a recolha na fábrica e entrega das encomendas aos seus clientes."

3. "Acontece que alguns clientes comunitários, estão a pedir o envio urgente de algumas encomendas, habitualmente pequenas quantidades e baixo valor."

4. Contactadas a respeito, as transportadoras que fazem estes transportes urgentes, "não entregam a declaração de expedição CMR, alegando que o transporte é em grupagem, e como são obrigados a cumprir com o Regulamento Geral da Proteção de Dados, não podem entregar a referida declaração CMR". "Em sua substituição, disponibilizam um comprovativo de entrega da mercadoria ao destinatário, designado por POD (proof of delivery)".

5. "Com a entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2020, do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho de 04/12/2018, que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011 (Regulamento de Execução do IVA), foram estabelecidas novas regras de aplicação comum em todos os Estados Membros, no que diz respeito aos requisitos de prova necessários à isenção do IVA nas transmissões intracomunitárias."

6. "Estabelece o referido regulamento, que para efeitos de isenção prevista na alínea a) do nº 1 do artº 14º do RITI, se presume que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado Membro, para outro Estado Membro, quando estão reunidas determinadas condições e meios de prova."

7. "Quando os bens são transportados ou expedidos pelo vendedor ou por um terceiro agindo por sua conta, aquele deve estar na posse de pelo menos dois elementos de prova unívocos ou não contraditórios, emitidos por entidades independentes, de entre os referidos na alínea a) do nº 3 do artº 45º-A do Regulamento de Execução do IVA, ou um elemento de prova dos referidos nessa alínea e um elemento de prova dos referidos na alínea b) do mesmo nº 3."

8. "a) Documentos referidos na alínea a) do n.º 3 artº 45º-A:

- Declaração de expedição CMR, assinada pelo adquirente;
- Conhecimento de embarque;
- Carta de porte aéreo;
- Fatura emitida ao vendedor pelo transportador dos bens.

b) Documentos referidos na alínea b) do n.º 3 artº 45º-A:

- Apólice de seguro relativa ao transporte;
- Documento bancário comprovativo do pagamento do transporte dos bens;
- Documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo, um notário, que confirme a chegada dos bens ao Estado Membro de destino;
- Um recibo emitido pelo depositário no Estado Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado Membro."

9. Ao que a Requerente questiona:

"se esta empresa estando na posse, do comprovativo de entrega da mercadoria ao cliente, designado por POD, e da fatura do transporte, estes dois documentos emitidos pelo transportador dos bens, a que se junta, o documento bancário comprovativo do pagamento da fatura do transporte, se consideram reunidos os dois elementos de prova exigidos pelo Regulamento de Execução do IVA?"

II - ELEMENTOS FACTUAIS

10. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 28130 - "FABRICAÇÃO DE OUTRAS BOMBAS E COMPRESSORES" (Principal); 28120 - "FABRICAÇÃO DE EQUIPAMENTO HIDRÁULICO E PNEUMÁTICO" (Secundário 1); 33120 - "REPARAÇÃO E MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS" (Secundário 2), e 46690 - "COMÉRCIO POR GROSSO DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (Secundário 3)".

11. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

III.1. - Sobre as transmissões intracomunitárias de bens (TIB)

12. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 7.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), "considera-se 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".

13. As isenções nas transmissões intracomunitárias encontram-se reguladas na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, segundo o qual estão isentas do imposto "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;".

14. Para que uma transmissão intracomunitária de bens possa beneficiar da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, torna-se imprescindível que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:

Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia;

O adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado membro, tenha indicado o respetivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens e tenha utilizado e indicado o seu número de identificação.

III.2 - Sobre o Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho de 4 de dezembro de 2018, que inseriu o artigo 45.º-A no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011

15. Conforme publicado no Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho de 4 de dezembro de 2018, a Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA) estabelece uma série de condições para isentar de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) as entregas de bens no contexto de certas operações intracomunitárias. Uma dessas condições é que os bens têm de ser transportados ou expedidos de um Estado-Membro para outro.

16. Com o objetivo de proporcionar uma solução prática às empresas e também proporcionar garantias às administrações fiscais, foram introduzidas no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho duas presunções ilidíveis, com a inserção de uma nova secção no capítulo VIII - Secção 2-A - Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias, aplicável a partir de 1 de janeiro de 2020.

III.2.1. - 1.ª Presunção - Quando o transporte / expedição dos bens for efetuado pelo vendedor, ou por um terceiro por conta daquele [artigo 45.º-A, n.º 1, alínea a)]

17. Nos termos da alínea a) do n.º 1, conjugada com o n.º 3, ambos do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, quando o transporte ou expedição dos bens for efetuado pelo vendedor, ou por um terceiro por conta daquele, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro, para fora do respetivo território, mas na Comunidade, desde que o vendedor:

17.1. Esteja na posse de dois elementos de prova (não contraditórios), entre os documentos relacionados com o transporte / expedição dos bens, abaixo enumerados, emitidos por duas entidades independentes entre si, e bem assim independentes do vendedor e do adquirente dos bens:

Uma declaração de expedição CMR assinada;
Um conhecimento de embarque;
Uma fatura do frete aéreo;
Uma fatura emitida pelo transportador dos bens.

Ou

17.2. Esteja na posse de um dos elementos de prova enumerados em 17.1., juntamente com mais outro entre os abaixo indicados, desde que estes dois documentos não sejam

contraditórios, e sejam emitidos por duas entidades independentes entre si, e bem assim independentes do vendedor e do adquirente dos bens:

Uma apólice de seguro relativa ao transporte / expedição dos bens, ou documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte / expedição dos bens;

Documentos oficiais emitidos por uma entidade pública (exemplo: um notário), que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;

Um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.

III.2.2. - 2.^a Presunção - Quando o transporte / expedição dos bens for efetuado pelo adquirente, ou por um terceiro por conta daquele [artigo 45.^o-A, n.^o 1, alínea b)]

18. Nos termos da alínea b) do n.^o 1, conjugada com o n.^o 3, ambos do artigo 45.^o-A do Regulamento de Execução (UE) n.^o 282/2011, quando o transporte ou expedição dos bens for efetuado pelo comprador, ou por um terceiro por conta daquele, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro, para fora do respetivo território, mas na Comunidade, desde que o vendedor:

18.1. Esteja na posse uma declaração escrita do adquirente (a qual deve ser fornecida ao vendedor até ao 10.^o dia do mês seguinte ao da entrega dos bens), que indique:

Que os bens foram por ele transportados / expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente;

O Estado-Membro de destino dos bens e a data de emissão;

O nome e endereço do adquirente;

A quantidade e natureza dos bens;

A data e o lugar de chegada dos bens;

No caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte;

A identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente.

E

18.2. Esteja na posse de dois dos elementos de prova enumerados em 17.1., desde que não contraditórios, emitidos por duas entidades independentes entre si, e bem assim independentes do vendedor e do adquirente dos bens;

OU,

Esteja na posse de um dos documentos indicados em 17.1., juntamente com mais outro dos enumerados no parágrafo 17.2., desde que estes dois documentos não sejam contraditórios, e sejam emitidos por duas entidades independentes entre si, e bem assim independentes do vendedor e do adquirente dos bens.

III.2.3. - Possibilidade de as administrações fiscais ilidirem as presunções (artigo 45.^o-A, n.^o 2)

19. Conforme estabelece o n.^o 2 do artigo 45.^o-A do Regulamento de Execução (UE) n.^o 282/2011, as administrações fiscais dos Estados Membros podem ilidir as presunções estabelecidas no n.^o 1 da mesma disposição legal.

III.3. - Sobre a questão concreta da Requerente

20. A Requerente questiona: "se esta empresa estando na posse, do comprovativo de entrega da mercadoria ao cliente, designado por POD, e da fatura do transporte, estes dois documentos emitidos pelo transportador dos bens, a que se junta, o documento

bancário comprovativo do pagamento da fatura do transporte, se consideram reunidos os dois elementos de prova exigidos pelo Regulamento de Execução do IVA?".

21. Face aos documentos descritos, não se verifica a presunção de prova da expedição nas transmissões intracomunitárias de bens, nos termos do artigo 45.º-A no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011.

22. Ainda assim, nada obsta que a Requerente reúna e tenha na sua posse os possíveis elementos gerais de prova que demonstrem a saída dos bens do território nacional com destino ao Estado membro do adquirente, considerados como meios idóneos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.