

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- Artigo/Verba: Art.14º - Isenções nas transmissões
- Assunto: TIBs - meio de prova
- Processo: 26555, com despacho de 2024-08-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA
1. A Requerente está "enquadrada, para efeitos de IVA", para o "exercício da atividade de comércio por grosso de calçado", e "vem solicitar esclarecimento relativamente à forma de enquadramento das operações que tem com a empresa _____".
 2. A Requerente "vende on-line calçado e acessórios, para todo mundo (mercado nacional, intracomunitário e externo) através da plataforma _____, cujo destino é o cliente final (B2C)".
 3. "Circuito da mercadoria: A mercadoria vai diretamente do armazém" da Requerente, "para o cliente final (C) via transportadora (DHL, UPS, etc). Estes envios são diários e de acordo com as encomendas de cada dia."
 4. "Circuito de faturação: No final de cada mês", a Requerente "emite várias faturas à empresa _____ de acordo com o destino dos bens, enviados ao cliente final durante esse mês":
 - "1. Mercado Nacional - É emitida uma fatura à _____ com o contribuinte PT980_____ com IVA liquidado à taxa normal (23%) de todos os envios feitos, naquele mês, para o mercado nacional."
 - "2. Mercado Externo - É emitida uma fatura à _____ com o contribuinte PT980_____ isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º (1) (b) do código do IVA de todos os envios feitos, naquele mês, para o mercado externo."
 - "3. Mercado Intracomunitário - É emitida uma fatura à _____, com o contribuinte de cada país de destino dos bens (ATU_____, IT_____, LV_____, etc.), isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º do RITI, de todos os envios feitos, naquele mês, para cada um dos países da UE."
 5. "Circuito financeiro: _____ recebe o dinheiro do cliente final (C) aquando da encomenda e, no final do mês n+1, liquida o valor (deduzido das respetivas comissões)" à Requerente.
 6. De seguida a Requerente refere três exemplos (sublinhado e negrito nosso).

"Exemplo 1: Cliente C, sediado em Portugal, consumidor final, encomenda na plataforma _____ umas sapatilhas no dia 21 de Maio. No dia 21 de Maio, a _____ recebe o dinheiro desse cliente. Nesse mesmo dia", a Requerente "prepara e envia a encomenda, através da UPS, para o cliente C".

"No dia 31 de Maio" a Requerente "emite uma fatura à _____ Portugal (com o contribuinte PT980_____) de todos os envios feitos para Portugal, durante o mês de Maio, com IVA liquidado à taxa normal - 23%".

"Por volta do dia 20 de Junho a _____ emite" à Requerente "a fatura de comissões relativas às vendas ocorridas durante o mês de Maio".

"No final do mês de Junho a _____ paga" à Requerente "os envios de Maio deduzido das comissões do respetivo mês".

"Exemplo 2: Cliente C, sediado nos USA, consumidor final, encomenda na plataforma _____ umas sapatilhas no dia 21 de Maio. No dia 21 de Maio a _____ recebe o dinheiro desse cliente. Nesse mesmo dia," a Requerente "prepara e envia a

encomenda, através da UPS, para o cliente C".

"No dia 31 de Maio" a Requerente "emite uma fatura à _____ Portugal (com o contribuinte PT980 _____) de todos os envios feitos para o mercado externo, durante o mês de Maio, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º (1) (b) do código do IVA".

"Exemplo 3: Cliente C, sediado em Itália, consumidor final, encomenda na plataforma _____ umas sapatilhas no dia 21 de Maio. No dia 21 de Maio a _____ recebe o dinheiro desse cliente. Nesse mesmo dia," a Requerente "prepara e envia a encomenda, através da UPS, para o cliente C".

"No dia 31 de Maio" a Requerente "emite uma fatura à _____ Itália (com o contribuinte IT _____) de todos os envios feitos para Itália, durante o mês de Maio, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14.º do RITI".

7. Quanto às "provas de entrega", a Requerente refere reunir as seguintes (sublinhado e negrito nosso):

"2. Mercado Externo - AWB + DU - Junto anexamos a título de exemplo".

"Nestes documentos apenas é feita referência ao número da encomenda gerada na Plataforma da _____ (NIX _____)".

"O DU está em nome da _____ e no campo 44 não é feita referência à fatura" da Requerente "à _____ porque a mesma, à data da emissão deste documento, ainda não estava emitida".

"3. Mercado Intracomunitário - AWB + POD - Junto anexamos a título de exemplo".

"Nestes documentos apenas é feita referência ao número da encomenda gerada na Plataforma da _____ (NIX _____)".

8. A Requerente termina o seu pedido de informação com a seguinte solicitação: "Agradecemos que validassem todo este processo".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

9. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 46160 - "AG. DO COM. GROSSO TÊXTEIS, VESTUÁRIO, CALÇADO E ART. COURO" (Principal) e 70220 - "OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO" (Secundário 1).

10. 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)

11. 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".

12. 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;".

13. 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

14. 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.

15. 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)]

16. 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:

16.1. 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

16.2. Esteja na posse de um dos elementos de prova enumerados em 16.1., 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)]

17. 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:

17.1. 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

17.2. Esteja na posse de dois dos elementos de prova enumerados em 16.1., 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 16.1., juntamente com mais outro dos enumerados no parágrafo 16.2., 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)

18. 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 as exportações de bens

19. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do CIVA são isentas de IVA as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da Comunidade, pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste.

20. Significa que as transmissões de bens, na aceção do artigo 3.º do CIVA, realizadas em território nacional, quer tenham como adquirentes sujeitos passivos de IVA, quer particulares, podem beneficiar da isenção do IVA caso tenham como destino um país terceiro ou, face ao disposto no artigo 102.º do CIVA, um território terceiro.

21. Consequentemente, nestas circunstâncias, sendo as transmissões isentas em território nacional, cabe ao adquirente dos bens atribuir-lhes o respetivo tratamento fiscal no local de chegada dos bens, de acordo com o princípio da tributação no país de destino.

22. A transmissão de bens para fora do território da União Europeia, efetuada pelo vendedor ou por um terceiro por sua conta, implica a sujeição das mercadorias ao regime aduaneiro de exportação e o cumprimento de atos e formalidades previstos na regulamentação aduaneira.

23. Em conformidade, o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA exige, nomeadamente, para a aplicação da isenção às transmissões de bens a que se refere o artigo 14.º, n.º 1, alíneas a) do CIVA, que as mesmas sejam comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados, atestando-se a efetiva saída dos bens com destino a país ou território terceiro.

24. Complementa o n.º 9 do artigo 29.º que "[a] falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente."

25. Assim, caso a isenção não seja comprovada com os documentos alfandegários apropriados, onde conste a certificação de saída, o transmitente dos bens / exportador deve liquidar o imposto correspondente, por força do disposto no n.º 9 do artigo 29.º do CIVA.

26. Sobre a exportação, vertentes aduaneira e do IVA, documentos de autorização e certificação de saída, podem ser consultados, a Circular n.º 8/2015 e o Ofício-Circulado n.º 15327/2015, de 27 de julho e de 9 de janeiro, respetivamente, disponíveis no Portal das Finanças.

27. Sugere-se ainda consulta do "GUIA SOBRE O TRATAMENTO DAS OPERAÇÕES

DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EM SEDE DE IVA" (disponível no Portal das Finanças), nomeadamente dos parágrafos sobre "EXPORTAÇÃO DE BENS" (páginas 12 a 16), da primeira página do quadro intitulado "ISENÇÃO NAS EXPORTAÇÕES, OPERAÇÕES ASSIMILADAS E TRANSPORTES - ARTIGO 14.º DO CIVA" (página 23), e dos parágrafos sobre o "Regime especial de isenção nas vendas efetuadas a exportadores nacionais" (páginas 17 e 18).

III.4. - Sobre o pedido da Requerente

19. A Requerente não coloca uma questão concreta, porque refere no final da sua exposição: "Agradecemos que validassem todo este processo".

20. Pelo que o nosso esclarecimento será meramente genérico, colocando especial ênfase em alguns pormenores que a Requerente deve salvaguardar no que à isenção de imposto diz respeito, quando efetua exportações ou transmissões intracomunitárias de bens, no âmbito das operações comerciais descritas com a plataforma _____.

III.4.1. Isenção nas TIB - Prova da expedição ou transporte das TIB

21. No que a TIB diz respeito, a Requerente refere o seguinte:

"Mercado Intracomunitário - É emitida uma fatura à _____, com o contribuinte de cada país de destino dos bens (ATU_____, IT_____, LV_____, etc.), isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º do RITI, de todos os envios feitos, naquele mês, para cada um dos países da UE."

"Circuito financeiro: _____ recebe o dinheiro do cliente final (C) aquando da encomenda e, no final do mês n+1, liquida o valor (deduzido das respetivas comissões)" à Requerente.

"Exemplo 3: Cliente C, sediado em Itália, consumidor final, encomenda na plataforma _____ umas sapatilhas no dia 21 de Maio. No dia 21 de Maio a _____ recebe o dinheiro desse cliente. Nesse mesmo dia," a Requerente "prepara e envia a encomenda, através da UPS, para o cliente C".

"No dia 31 de Maio" a Requerente "emite uma fatura à _____ Itália (com o contribuinte IT_____) de todos os envios feitos para Itália, durante o mês de Maio, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14.º do RITI".

Quanto às "provas de entrega", para o "Mercado Intracomunitário", a Requerente refere reunir as seguintes:

"AWB + POD - Junto anexamos a título de exemplo".

"Nestes documentos apenas é feita referência ao número da encomenda gerada na Plataforma da _____ (NIX _____)"

22. Releva-se o facto que as "provas de entrega" juntas pela Requerente, não estão relacionadas com o "Exemplo 3" referido.

23. O procedimento descrito pela Requerente está genericamente correto, para efeitos das condições para a isenção da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI.

24. Mais se informa que nas operações comunitárias que venha a efetuar, é fundamental, nomeadamente, que: (i) os documentos reunidos evidenciem que o bem transacionado foi transportado a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia, e que (ii) o adquirente dos bens que conste na fatura emitida pela Requerente tenha um n.º de IVA válido no VIES.

25. Em relação à 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, 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.

III. 4.2. Isenção nas exportações de bens

26. No que a exportações diz respeito, a Requerente refere o seguinte:

"Mercado Externo - É emitida uma fatura à _____ com o contribuinte PT980_____ isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º (1) (b) do código do IVA de todos os envios feitos, naquele mês, para o mercado externo."

"Circuito financeiro: _____ recebe o dinheiro do cliente final (C) aquando da

encomenda e, no final do mês n+1, liquida o valor (deduzido das respetivas comissões)" à Requerente.

"Exemplo 2: Cliente C, sediado nos USA, consumidor final, encomenda na plataforma _____ umas sapatilhas no dia 21 de Maio. No dia 21 de Maio a _____ recebe o dinheiro desse cliente. Nesse mesmo dia," a Requerente "prepara e envia a encomenda, através da UPS, para o cliente C".

"No dia 31 de Maio" a Requerente "emite uma fatura à _____ Portugal (com o contribuinte PT980_____) de todos os envios feitos para o mercado externo, durante o mês de Maio, isenta de IVA ao abrigo do artigo 14º (1) (b) do código do IVA".

Quanto às "provas de entrega", para o "Mercado Externo", a Requerente refere reunir as seguintes:

"AWB + DU - Junto anexamos a título de exemplo".

"Nestes documentos apenas é feita referência ao número da encomenda gerada na Plataforma da _____ (NIX _____)".

"O DU está em nome da _____. e no campo 44 não é feita referência à fatura" da Requerente "à _____ porque a mesma, à data da emissão deste documento, ainda não estava emitida".

27. Releva-se o facto que as "provas de entrega" juntas pela Requerente, não estão relacionadas com o "Exemplo 2" referido.

28. Ainda sobre o "Exemplo 2", a operação descrita, referente à fatura emitida pela Requerente à _____ (NIF PT980_____), não é isenta de imposto nos termos do artigo 14.º do CIVA, porque se trata de uma operação interna, correspondente à transferência de propriedade de um bem, entre sujeitos passivos de imposto em Portugal.

29. Sobre esta temática, recomenda-se consulta: (i) da Circular n.º 8/2015, de 27 de julho; do (ii) Ofício-Circulado n.º 15327/2015, de 9 de janeiro, da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira, e (iii) das páginas 17 e 18 do "GUIA SOBRE O TRATAMENTO DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EM SEDE DE IVA", todos disponíveis para consulta no Portal das Finanças.

30. Quanto à exigibilidade do imposto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, este é devido e torna-se exigível, no momento em que os bens são postos à disposição da _____ (no mês de maio).

31. No entanto, considerando que a Requerente refere emitir as faturas à _____ no início do mês seguinte, respeitante às entregas do mês anterior, aparentando estar a ser utilizada a prerrogativa prevista no n.º 6 do artigo 29.º do CIVA, no que respeita ao processamento de faturas globais, afigura-se ser de alertar que o prazo para emissão da fatura é de cinco dias úteis após o termo do período a que respeita (mês anterior).

III. 4.3. Transmissões de bens para clientes finais do mercado interno

32. No que respeita a vendas de bens cujo destino final são particulares do território nacional, a Requerente refere:

"Mercado Nacional - É emitida uma fatura à _____ com o contribuinte PT980_____ com IVA liquidado à taxa normal (23%) de todos os envios feitos, naquele mês, para o mercado nacional."

"Circuito financeiro: _____ recebe o dinheiro do cliente final (C) aquando da encomenda e, no final do mês n+1, liquida o valor (deduzido das respetivas comissões)" à Requerente.

33. O procedimento apresentado pela Requerente está genericamente correto, desde que a fatura emitida pela Requerente à _____ respeite o prazo, já atrás referido, de cinco dias após o termo do período das entregas a que respeita (mês anterior).