

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
- Artigo/Verba: Art.14º - Isenções nas transmissões
- Assunto: IVA - isenção de IVA em transmissões intracomunitárias e aos requisitos fiscais aplicáveis às transmissões de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo com destino a um entreposto fiscal
- Processo: 28103, com despacho de 2025-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo
1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributáveis que conferem direito à dedução desde 01/01/2021.
 2. Verifica-se, ainda, que a Requerente exerce como atividade principal "Comércio por grosso de bebidas alcoólicas" com o CAE 46341, e como atividade secundária a "Produção de vinhos comuns e licorosos" com o CAE 011021.
 3. Da mesma consulta observa-se que, para os devidos efeitos fiscais, a Requerente no âmbito da sua atividade pode transmitir e adquirir bens a nível intracomunitário e efetuar importações e exportações de bens.
- II - Exposição da questão apresentada
4. A Requerente veio solicitar esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA, nomeadamente na aquisição de vinho a um fornecedor português no contexto de um entreposto fiscal, com a indicação que este fornecedor vai enviar o vinho diretamente para um cliente na Dinamarca, utilizando um transporte documentado com o respetivo e-DA (documento administrativo eletrónico).
 5. O Requerente comunica que, quando a mercadoria chega ao cliente dinamarquês, este confirma a receção no sistema EMCS (Excise Movement and Control System).
 6. Esclarece, que a emissão da fatura, em nome do cliente dinamarquês, inclui a isenção de IVA, de acordo com o artigo 14.º do Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e que o transporte é uma responsabilidade do cliente dinamarquês.
 7. A Requerente pretende esclarecer se:
 - a) A aplicação da isenção de IVA pela nossa empresa está correta, mesmo sendo o transporte responsabilidade do cliente dinamarquês?
 - b) O e-DA é suficiente para justificar o transporte intracomunitário e validar a isenção de IVA?
 - c) Há passos adicionais que devemos tomar para garantir a conformidade fiscal face à responsabilidade do fornecedor em emitir o e-DA?
 - d) Quais os riscos fiscais associados a esta operação?
 8. Como pontos prévios, afigura-se como conveniente esclarecer que a informação prestada em pedido de informação vinculativa anterior (n.º 26874) sobre o enquadramento fiscal das operações que tenham por objeto bens sujeitos ao regime de entreposto não aduaneiro (regime de entreposto fiscal - EF) se mantém inalterada, relevando que não existe desde então qualquer alteração legislativa ou norma comunitária que contraponha o aí previsto.
 9. Mais ainda, se esclarece, que tendo sido prestada informação, ao Requerente, sobre o mesmo tema com idêntico objeto e fundamentos há menos de dois anos não há

o dever de prestar nova pronúncia face ao disposto no n.º 2 do artigo 56.º da Lei Geral Tributária.

10. No entanto, na dúvida de algum ponto não ter sido suficientemente explicitado, por forma a poder-se satisfazer o pedido, foi solicitada informação adicional ao Requerente, por forma a clarificar a operação sobre a qual pretende ser esclarecido, colocando-se a questão em termos de se apurar "(...) se os bens expedidos em regime de suspensão de imposto para a Dinamarca se destinam a ser colocados num local considerado como entreposto fiscal nos termos da legislação aplicável aos IEC ou num outro local sem qualquer tipo estatuto."

11. Em resposta, o Requerente informou do seguinte:

"No que concerne aos bens expedidos em regime de suspensão de imposto para a Dinamarca, informa-se que estes poderão ser depositados num local considerado como entreposto fiscal, conforme definido na legislação aplicável aos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), ou alternativamente, em locais que não possuam qualquer tipo de estatuto específico."

12. Conforme já referenciado no precedente ponto n.º 8, o Requerente foi informado das regras gerais do IVA a aplicar às operações que tenham por objeto bens sujeitos a IEC. No entanto, somos de considerar, em informar em concreto sobre o enquadramento do IVA a que estão sujeitas as transmissões de bens sujeitos ao regime de EF, em particular, quando sejam expedidos do território nacional para outro Estado-Membro, a fim de darem entrada num outro local com estatuto reconhecido nos termos da legislação aplicável aos IEC.

13. Sobre as questões colocadas no ponto 7, designadamente as da alíneas c) e d), a Administração Tributária e Aduaneira (AT) não tem competências em matéria de IEC bem como de natureza consultiva, mas de prestar esclarecimentos e informações sobre a situação tributária do Requerente, no caso, em sede de IVA, ou da aplicação do quadro normativo às operações em que o Requerente seja parte interveniente e, eventualmente, dos procedimentos a ele associado e/ou das obrigações e direitos a que está sujeito.

III - Análise e enquadramento legal

A confirmar-se a venda de bens sujeitos ao regime de EF e sua expedição para entrega num outro EF localizado na Dinamarca cumpre prestar a seguinte informação:

14. Os bens adquiridos no território nacional, importados ou adquiridos noutro Estado-Membro e colocados em regime de EF estão isentos desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto se mantiverem nesse regime, tal como resulta do artigo 15.º, n.º 1, alíneas a) e b), n.º v) do CIVA.

15. Nos termos da alínea d), do mesmo artigo, estão isentas do IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços a eles diretamente ligadas, efetuadas nos locais ou aos bens sujeitos ao regime de entreposto não aduaneiro, enquanto se mantiverem naquela situação.

16. Estabelece o n.º 6 do mesmo artigo que «[o] imposto é devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro a quem os faça sair, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiverem naquele regime.»

17. Prevê, ainda, o n.º 7 que «[o] disposto nos números anteriores é igualmente aplicável às aquisições intracomunitárias de bens, efectuadas nos termos do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, quando os bens se destinem a ser colocados num dos regimes ou das situações referidos na alínea b) do n.º 1.»

18. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 3 do referido artigo, consideram-se entrepostos não aduaneiros, os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), cuja redação é a seguinte:

«1 - A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente.»

19. Por força do artigo 24.º do CIEC, considera-se "entrepósito fiscal":
«(...) o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, nas condições estabelecidas no presente Código e demais legislação complementar.»

20. Para as transações intracomunitárias releva, para o caso, o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI ao dispor que «[a]s 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.»

21. Dos preceitos legais acima transcritos resulta, com relevância para o caso, o seguinte:

i. A colocação de bens que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final, importados ou adquiridos no território nacional ou noutro Estado-Membro, num EF e enquanto nele se mantiverem gozam de isenção do imposto, entendendo-se, como tal, a entrada dos bens num local previamente autorizado nos termos do CIEC para produção, transformação ou armazenagem para posterior comercialização, mediante o cumprimento das condições estabelecidas na regulamentação aplicável aos IEC;

ii. A isenção é aplicável desde que os bens se mantenham sujeitos ao regime de EF, em circulação para serem colocados num outro local de igual estatuto, no território nacional ou noutro Estado-Membro;

iii. o IVA é devido e exigível à saída dos bens do regime de EF, momento em que o imposto se torna devido e exigível, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiveram naqueles regimes, e ainda o montante do imposto especial de consumo, quando devido;

iv. Para o caso sobre o qual incide a presente informação, a transmissão de bens sujeitos ao regime de EF, a efetuar pela Requerente, pode ser isenta de IVA por enquadramento na alínea d), do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, desde que sejam expedidos ou transportados para a Dinamarca ou outro Estado-Membro e cumpridos os procedimentos previstos na legislação aplicável aos IEC.

22. Face à questão da comprovação da transmissão intracomunitária de bens sujeitos a IEC isenta de IVA, não obstante o respondido na anterior PIV designadamente nos pontos 20 a 23, considera-se que o transmitente, deve dispor dos documentos exigidos pelo CIEC e outros meios gerais de prova admissíveis em direito que permitam a análise global da prova e dos elementos da operação, dispondo ainda das presunções ilidíveis relativas aos meios de prova da expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado-Membro que consta do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/3.

23. Assim, quanto às presunções temos que observar:

23.1. 1.ª Presunção - Quando o transporte / expedição dos bens for efetuado pelo vendedor, ou por um terceiro por conta daquele

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:

23.1.1. 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

23.1.2. Esteja na posse de um dos elementos de prova enumerados em 23.1.1, 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.

23.2. 2.^a Presunção - Quando o transporte / expedição dos bens for efetuado pelo adquirente, ou por um terceiro por conta daquele

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:

23.2.1. 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

23.2.2. Esteja na posse de dois dos elementos de prova enumerados em 23.1.1, 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 23.1.1, juntamente com mais outro dos enumerados no parágrafo 23.1.2., 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.

24. De acrescentar ainda que, conforme estabelecido no 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.

25. Esta matéria foi objeto de instruções através dos Ofícios Circulados n.ºs 30218, 30225 e 30231, de 3 de fevereiro de 2020, de 2 de outubro de 2020 e de 28 de janeiro de 2021, respetivamente, da Área de Gestão Tributária-IVA, cuja consulta pode ser efetuada no Portal das Finanças.

IV - Conclusões

26. Face ao exposto, conclui-se que as transmissões de bens sujeitos ao regime de EF podem ou não ser isentas de imposto, sendo determinante para a sua tributação em IVA a situação fiscal bem como a localização da operação tributável em IVA. Ou

seja, caso os bens saiam do EF para entrega num outro local autorizado nos termos da legislação aplicável aos IEC, a situação dos bens mantém-se, pelo que a sua saída do EF para outro local de igual natureza situado no território nacional não impõe a liquidação e pagamento do imposto por força da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA.

27. Também os bens sujeitos ao regime de EF expedidos ou transportados do território nacional para a Dinamarca ou para outro Estado-Membro, a fim de serem colocados num local autorizado nos termos da legislação aplicável aos IEC em regime de suspensão, estão isentos de IVA ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI, desde que cumpridas as regras e procedimentos estabelecidos no CIEC, independentemente do transporte dos bens ocorrer por conta do transmitente ou do adquirente.

28. Considerar que é fundamental que todas as movimentações sejam acompanhadas de documentação fiscal adequada, incluindo para além da fatura e o documento de transporte, os documentos exigidos pela legislação aplicável aos IEC para garantir que o processo esteja em conformidade com as regras fiscais do direito interno e da UE. Com efeito, o Requerente, na qualidade de transmitente, a fazer prova da isenção de IVA aplicável na transmissão intracomunitária de vinho deverá munir-se dos meios gerais de prova admissíveis em direito que permitam a análise global da prova e dos elementos da operação, dispondo, ainda, da presunção ilidível que consta do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho.

29. Logo, a emissão do e-DA, pelo fornecedor, não constitui, por si só, prova da transmissão intracomunitária efetuada pelo Requerente.

30. De referir ainda, que efetuando estas transmissões intracomunitárias, isentas de IVA, devem submeter, ao abrigo do artigo 14.º, a declaração recapitulativa prevista no artigo 23.º do RITI dentro do prazo estabelecido no artigo 30.º, todos do RITI.

31. Afigura-se assim que, face ao agora esclarecido, caso o entendam, as questões relativas na parte específica afeta aos IEC devem ser solicitadas à área respetiva dos IEC, Direção de Serviços dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou junto da estância aduaneira da sua área de jurisdição por se considerar que extravasam as competências da área do IVA.