

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

Artigo/Verba: Art.8º - Localização das aquisições intracomunitárias de bens

Assunto: Operação triangular - Artigo 8.º do RITI

Processo: 30260, com despacho de 2026-08-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. PEDIDO

1. O Requerente tem a natureza jurídica de sociedade por quotas e tem por objeto social a investigação e desenvolvimento experimental em biotecnologia; técnicas do processo biotecnológico; fabricação de outros produtos químicos orgânicos de base; comércio a retalho por correspondência ou via internet; comércio a retalho por outros métodos, não efetuado em estabelecimentos, bancas, feiras ou unidades móveis de venda; comércio por grosso de produtos farmacêuticos; e comércio por grosso de produtos químicos.

2. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente está enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade mensal, como sujeito passivo que realiza operações que conferem o direito à dedução, pelo exercício da atividade principal de «Fabricação de outros produtos químicos orgânicos de base, N.E.» (CAE 020144) e das atividades secundárias de «Comércio por grosso de produtos farmacêuticos e médicos» (CAE 046460) e de «Atividades de serviços de intermediação no comércio a retalho não especializado (CAE 047910).

3. O Requerente informa que a atividade da empresa consiste na venda de produtos de cultura celular para diversos países da Europa. Contudo, os produtos são fornecidos por um parceiro localizado em França, sendo a mercadoria sempre expedida diretamente de França para o destino final do cliente.

4. Neste contexto, pretende esclarecimento quanto às seguintes questões:

4.1 Quando a faturação é emitida em Portugal para um cliente localizado noutro país da União Europeia (exceto Portugal e França), sendo que o produto é expedido diretamente de França para esse país de destino final, qual o enquadramento em sede de IVA? Em particular, qual o artigo aplicável para efeitos de eventual isenção de IVA?

4.2 Quando a faturação é emitida em Portugal e o destino final da mercadoria é Portugal, sendo que o produto é expedido a partir de França, qual o IVA a aplicar nesta situação? Caso exista isenção, qual o respetivo artigo aplicável?

4.3 Quando a faturação é emitida em Portugal para um cliente em França, sendo que o produto é expedido diretamente de França para esse cliente, qual o tratamento em sede de IVA e qual o procedimento correto a adotar?

4.4 Quando a faturação é emitida em Portugal para um cliente no Reino Unido e o produto é expedido a partir de França para esse destino, qual o IVA aplicável e qual o enquadramento fiscal adequado para esta operação?

II. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA

Enquadramento geral

5. O conceito de transmissão de bens encontra-se consagrado no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA, nos termos do qual se considera, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do

direito de propriedade.

6. Relativamente à localização das transmissões de bens, o n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA determina, como regra geral, que estas se localizam em Portugal quando os bens se encontrem em território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

7. Consideram-se transmissões intracomunitárias de bens as transmissões de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro. Embora se trate de operações sujeitas a IVA em Portugal por força das regras gerais de localização, estas transmissões beneficiam de isenção quando se encontrem preenchidas as condições previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

8. A este respeito, o Ofício-circulado n.º 30218, de 3 de fevereiro de 2020, da Direção de Serviços do IVA, que sistematiza as disposições relativas à prova da expedição ou do transporte nas transmissões intracomunitárias de bens, esclarece que o artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 (Regulamento de Execução do IVA), estabelece uma presunção relativa à expedição ou ao transporte dos bens com destino a um Estado-Membro diferente do Estado-Membro de partida, desde que se encontrem reunidas as seguintes condições:

a) 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 não contraditórios dos referidos na alínea a) do n.º 3 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA, emitidos por entidades independentes entre si, ou de um elemento de prova dos referidos nessa alínea e de um elemento de prova dos referidos na alínea b) do mesmo n.º 3, igualmente emitidos por entidades independentes entre si.

b) Quando os bens são transportados ou expedidos pelo adquirente ou por um terceiro agindo por sua conta, o vendedor deve estar na posse dos elementos de prova referidos na alínea anterior, bem como de uma declaração escrita emitida pelo adquirente contendo a informação prevista na subalínea i) da alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA.

9. A expedição ou transporte dos bens para outro Estado-Membro, no âmbito de uma transmissão intracomunitária de bens determina, em regra, a realização de uma aquisição intracomunitária de bens no Estado-Membro de destino dos bens.

10. Nos termos do artigo 3.º do RITI, considera-se aquisição intracomunitária de bens a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha início noutro Estado-Membro.

11. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do RITI, sujeita a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, que não esteja aí abrangido por qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do RITI, nem os transmita nas condições previstas no artigo 11.º do mesmo diploma, relativo a vendas à distância.

12. Verificando-se uma aquisição intracomunitária de bens nos termos do RITI, compete ao adquirente proceder à liquidação do IVA devido, nos termos dos artigos 12.º e 13.º do RITI. Simultaneamente, poderá exercer o respetivo direito à dedução do imposto suportado, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, aplicáveis por remissão dos mesmos artigos do RITI, desde que se encontrem preenchidos os pressupostos legais para o exercício desse direito.

Enquadramento específico para cada uma das questões

Questão ponto 4.1 - Transmissão de bens para clientes estabelecidos noutros Estados-Membros da União Europeia (para efeitos de melhor clarificação na resposta, admite-se, a título exemplificativo, Espanha), com exceção de Portugal e França, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final (espanhol).

13. Relativamente à localização das aquisições intracomunitárias de bens, o artigo 8.º do RITI estabelece, no seu n.º 1, como regra geral, que estas se localizam em Portugal quando o lugar de chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente se situe em território nacional.

14. O n.º 2 do mesmo artigo prevê uma «regra de salvaguarda», nos termos da qual o local de tributação se situa no território nacional, ainda que o lugar de chegada da expedição ou do transporte se situe noutro Estado-Membro, quando o adquirente é um sujeito passivo na aceção do n.º 1 do artigo 2.º do RITI e tenha utilizado o respetivo número de identificação para efeitos de IVA atribuído em Portugal para efetuar a aquisição e não prove que a mesma foi sujeita a imposto nesse outro Estado-Membro.

15. Este «mecanismo de segurança» visa assegurar a eficácia do controlo nas transações intracomunitárias, presumindo a tributação da aquisição no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos de IVA utilizado pelo adquirente, enquanto este não demonstrar que a operação foi sujeita a imposto no Estado-Membro de destino dos bens.

16. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 8.º do RITI consagra uma medida de simplificação aplicável às operações triangulares, entendidas como operações que envolvem três sujeitos passivos identificados para efeitos de IVA em diferentes Estados-Membros, nas quais os bens são expedidos diretamente do primeiro fornecedor para o adquirente final, sem que a circulação física dos bens acompanhe o circuito de faturação.

17. Esta medida permite afastar a aplicação da «regra de salvaguarda» previsto no n.º 2 do artigo 8.º do RITI, assegurando que a tributação da operação ocorra apenas no Estado-Membro de destino dos bens, desde que se encontrem preenchidas as condições aí previstas.

18. Para o efeito, devem verificar-se cumulativamente as seguintes condições:

a) O sujeito passivo ter adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado-Membro e incluir a operação na declaração recapitulativa a que se refere o n.º 1 do artigo 30.º do RITI;

b) O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado-Membro ser um sujeito passivo aí registado para efeitos de IVA;

c) O adquirente ser expressamente designado, na fatura emitida pelo sujeito passivo, como devedor do imposto pela transmissão de bens efetuada nesse Estado-Membro.

19. Por conseguinte, o sujeito passivo que realiza a transmissão de bens (operador intermédio) ao adquirente final poderá ficar dispensado do registo e do cumprimento de quaisquer obrigações fiscais no Estado-Membro de destino dos bens, desde que se verifique o seguinte:

a) Inclua essa operação na sua declaração recapitulativa de IVA;

b) Na fatura, designe o adquirente final como devedor do IVA pela transmissão que efetua no Estado-Membro da entrega dos bens; e

c) O adquirente final indique, na respetiva declaração periódica de IVA, o valor da aquisição (interna) efetuada, referenciando-a, contudo, como aquisição intracomunitária de bens (cf. n.º 5 do artigo 24.º e n.º 5 do artigo 31.º, ambos do RITI).

20. Importa ainda referir que o n.º 2 do artigo 15.º do RITI prevê a isenção da aquisição intracomunitária efetuada por um sujeito passivo não residente no âmbito de uma operação triangular quando Portugal seja o Estado-Membro de destino dos bens. Quando o destino dos bens seja outro Estado-Membro da União Europeia, poderá aplicar-se a medida de simplificação equivalente prevista na legislação desse Estado-Membro, desde que estejam reunidos os respetivos requisitos legais.

21. Não sendo feita prova de que a aquisição intracomunitária foi sujeita a tributação no Estado-Membro de destino, mantém-se a localização da operação em território nacional, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do RITI, com a consequente obrigação de liquidação do imposto. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, a eliminação da eventual dupla tributação apenas poderá ocorrer mediante prova posterior da tributação da aquisição no Estado-Membro de chegada dos bens, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo [1].

22. Em resposta à questão concreta:

a) No caso de o adquirente final ser um sujeito passivo de IVA:

Assumindo que todos os intervenientes na operação se identificam através dos respetivos números de identificação para efeitos de IVA válidos no VIES, estaremos perante uma designada «operação triangular pura».

A aquisição intracomunitária seria, em princípio, tributável em Portugal por força do disposto no n.º 2 do artigo 8.º do RITI, caso o Requerente utilize o número de identificação para efeitos de IVA atribuído em Portugal. Contudo, não haverá lugar à sua tributação em território nacional se o Requerente demonstrar que se encontram preenchidas as condições previstas no n.º 3 do mesmo artigo, aplicando-se, nesse caso, a medida de simplificação prevista para as operações triangulares.

Neste contexto, o Requerente deve:

i) Indicar expressamente na fatura emitida que o adquirente final espanhol é o devedor do imposto.

ii) Emitir a fatura com o código M41 - «IVA - autoliquidação - Artigo 8.º n.º 3 do RITI».

iii) Relativamente à aquisição intracomunitária efetuada ao fornecedor francês, preencher o campo 14 do quadro 06 - «Aquisições intracomunitárias de bens [] abrangidas pelo artigo 15.º do CIVA ou do RITI» da declaração periódica de IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA.

iv) Relativamente à transmissão efetuada ao adquirente final espanhol, preencher o campo 8 do quadro 06 - «Transmissões de bens [] isentas ou não tributadas que conferem direito à dedução» da referida declaração periódica de IVA. (cf. subalínea II) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA).

v) Na declaração recapitulativa, assinalar no campo 4 a operação tipo 4: «Operações triangulares - artigos 8.º e 15.º do RITI».

b) No caso de o adquirente final não ser sujeito passivo de IVA:

Nestas circunstâncias existem duas possibilidades:

i. Caso o Requerente esteja registado para efeitos de IVA em Espanha, realiza uma aquisição intracomunitária de bens no Estado-Membro de destino dos bens (Espanha), seguida de uma transmissão interna nesse mesmo Estado-Membro ao consumidor final. O respetivo enquadramento em sede de IVA e as correspondentes obrigações declarativas e de liquidação do imposto devem ser determinados à luz da legislação aplicável nesse Estado-Membro. Para o efeito, deverá consultar as entidades competentes.

ii. O Requerente poderá registar-se no Balcão Único (OSS) - Regime da União, aplicável às vendas à distância intracomunitárias de bens, transposto para o ordenamento jurídico nacional pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, e objeto de desenvolvimento no Ofício-circulado n.º 30240, de 25 de junho de 2021. Para o efeito, deverá indicar, na declaração de registo, que irá efetuar remessas de bens a partir do território de outro Estado-Membro, neste caso, França. Neste contexto, deverá emitir as faturas aos clientes, liquidando o IVA à taxa aplicável em Espanha, e apresentar trimestralmente, até ao final do mês seguinte a cada trimestre civil, a declaração periódica no âmbito do OSS. O imposto deverá ser pago através do documento de pagamento obtido após a submissão da referida declaração periódica.

Uma vez que a fatura emitida pelo fornecedor do Requerente, estabelecido em França, poderá incluir IVA Francês, o Requerente tem a possibilidade de solicitar a restituição desse imposto ao abrigo do regime criado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva 2008/9/CE, do Conselho,

de 12 de fevereiro, relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso.

Questão ponto 4.2 - Transmissão de bens para clientes estabelecidos em Portugal, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final português

a) No caso de o adquirente final ser um sujeito passivo de IVA:

23. Quando os bens são expedidos diretamente de França para Portugal, a aquisição efetuada pelo Requerente configura uma aquisição intracomunitária de bens localizada em território nacional, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do RITI, uma vez que é em Portugal que termina a expedição ou transporte dos bens.

24. Consequentemente, o Requerente deve proceder à liquidação do IVA devido pela aquisição intracomunitária através do mecanismo de autoliquidação, nos termos dos artigos 12.º e 13.º do RITI, sem prejuízo do exercício do correspondente direito à dedução, previsto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA.

25. O valor tributável das aquisições intracomunitárias deve ser inscrito no campo 12 do quadro 06 - «Aquisições intracomunitárias de bens [] cujo imposto foi liquidado pelo declarante»; e o valor do IVA a favor do Estado no campo 13 do mesmo quadro da declaração periódica de IVA.

26. Caso exista direito à dedução do respetivo imposto, o correspondente montante deve ser inscrito no campo aplicável do imposto dedutível relativo a inventários (campo 21, 23 ou 22) da declaração periódica de IVA.

27. A subsequente transmissão dos bens efetuada pelo Requerente ao adquirente final configura uma transmissão interna sujeita a IVA em território nacional.

b) No caso de o adquirente final não ser sujeito passivo de IVA:

28. Caso o Requerente opte pelo registo no Balcão Único (OSS) - Regime da União, em França, as vendas à distância intracomunitárias de bens devem ser declaradas através desse regime especial, no quadro especificamente existente na respetiva declaração relativo a «Serviços prestados a partir de um Estado-Membro de estabelecimento ou entregas de bens expedidos ou transportados a partir de outro país», não sendo objeto de declaração na declaração periódica de IVA nacional. Não optando pelo registo no Balcão Único (OSS) - Regime da União, a operação configura uma aquisição intracomunitária de bens em território nacional, seguida de uma transmissão interna sujeita a IVA em território nacional, nos termos referidos na alínea anterior.

Questão ponto 4.3 - Transmissão de bens para clientes estabelecidos em França, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final francês

29. Uma vez que a operação em causa não se localiza em território nacional, o respetivo enquadramento em sede de IVA extravasa o âmbito da presente informação, devendo o Requerente consultar as autoridades fiscais francesas competentes.

Questão ponto 4.4 - Transmissão de bens para clientes estabelecidos no Reino Unido, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final.

30. De igual modo, uma vez que a operação em causa não se localiza em território nacional, o respetivo enquadramento em sede de IVA extravasa o âmbito da presente informação, devendo o Requerente consultar as autoridades fiscais competentes.

31. Chama-se a atenção para o facto de o eventual registo do Requerente para efeitos de IVA em França, circunstância não mencionada no pedido apresentado, poder ter implicações nos enquadramentos anteriormente referidos.

III. CONCLUSÃO

32. Considerando o exposto, conclui-se que:

32.1. Questão ponto 4.1 - A transmissão de bens para clientes estabelecidos noutros Estados-Membros da União Europeia, com exceção de Portugal e França, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final, configura uma operação triangular quando o adquirente final seja um sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino dos bens. Nestas circunstâncias, embora a aquisição intracomunitária efetuada pelo Requerente fosse, em princípio, tributável em território nacional por força da «regra de salvaguarda» prevista no n.º 2 do artigo 8.º do RITI, quando seja utilizado o número de identificação para efeitos de IVA atribuído em Portugal, não haverá lugar à sua tributação em território nacional caso o Requerente demonstre o preenchimento dos pressupostos previstos no n.º 3 do mesmo artigo, aplicando-se a medida de simplificação das operações triangulares.

32.2. Neste caso, a tributação da operação concentra-se no Estado-Membro de destino dos bens, podendo o Requerente ficar dispensado do cumprimento de obrigações de registo e de liquidação do imposto nesse Estado-Membro, desde que sejam observadas as condições e formalidades legalmente exigidas.

32.3. Não sendo feita prova de que a aquisição intracomunitária foi sujeita a tributação no Estado-Membro de destino dos bens, mantém-se a localização da operação em território nacional nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do RITI, com a consequente obrigação de liquidação do IVA em Portugal. A eventual eliminação da dupla tributação apenas poderá ocorrer mediante prova posterior da tributação da aquisição no Estado-Membro de chegada dos bens.

32.4. Quando o adquirente final não seja um sujeito passivo de IVA, o respetivo enquadramento dependerá da eventual existência de um registo do Requerente para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino dos bens ou da opção pelo regime do Balcão Único (OSS) - Regime da União. No primeiro caso, as operações poderão configurar uma aquisição intracomunitária de bens e uma subsequente transmissão interna nesse Estado-Membro, ficando sujeitas às regras e às obrigações previstas na respetiva legislação. No segundo caso, o IVA devido será liquidado e declarado através do regime do OSS. Caso a aquisição dos bens ao fornecedor estabelecido em França inclua IVA francês, o Requerente poderá solicitar a restituição desse imposto ao abrigo do regime previsto no Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

32.5. Questão ponto 4.2 - A transmissão de bens para clientes estabelecidos em Portugal, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final português, no caso de este ser sujeito passivo de IVA, a operação traduz-se numa aquisição intracomunitária de bens efetuada pelo Requerente em território nacional, seguida de uma transmissão interna igualmente localizada em território nacional. Consequentemente, o Requerente deve proceder à autoliquidação do IVA devido pela aquisição intracomunitária, sem prejuízo do exercício do correspondente direito à dedução, quando aplicável, e liquidar o imposto devido na subsequente transmissão dos bens ao adquirente final.

32.6. Quando o adquirente final não seja sujeito passivo de IVA e as operações em causa configurem vendas à distância intracomunitária de bens, caso o Requerente opte pelo registo no Balcão Único (OSS) - Regime da União, em França, o IVA deve ser declarado através desse regime especial.

32.7. Questão ponto 4.3 - A transmissão de bens a clientes estabelecidos em França, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final francês, não configura uma operação localizada em território nacional para efeitos de IVA. Consequentemente, o respetivo enquadramento fiscal extravasa o âmbito da presente informação, devendo o Requerente consultar as autoridades fiscais competentes para determinar o tratamento aplicável às operações em causa.

32.8. Questão ponto 4.4 - A venda de bens a clientes sedeados no Reino Unido, com envio direto do fornecedor francês para o adquirente final, não configura uma operação localizada em território nacional para efeitos de IVA. Consequentemente, o respetivo enquadramento fiscal extravasa o âmbito da presente informação, devendo o

Requerente consultar as autoridades fiscais competentes para determinar o tratamento aplicável às operações em causa.