

Ofício Circulado N.º: 30225, de 2020-10-02

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.ª:

Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA - NOVAS REGRAS DE SIMPLIFICAÇÃO NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

A Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, alterou a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), relativa ao sistema comum do IVA, no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras do imposto em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros.

A Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, transpôs a Diretiva (UE) 2018/1910, introduzindo no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias três medidas de simplificação das regras aplicáveis às operações transfronteiriças, respeitantes ao regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias, às operações em cadeia e, à clarificação da relevância do número de identificação IVA do adquirente no contexto da aplicação da isenção nas transmissões intracomunitárias de bens.

Tendo em vista a aplicação uniforme de cada uma destas medidas, comunica-se aos Serviços e demais interessados o seguinte:

I – ALTERAÇÕES AO REGIME DO IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)

REGIME DE VENDAS À CONSIGNAÇÃO EM TRANSFERÊNCIAS INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

Funcionamento da simplificação

1. A simplificação a que se refere o regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens, previsto no artigo 7.º-A, aditado ao RITI, diz respeito às situações em que um sujeito passivo de IVA procede, por si ou por terceiro agindo por sua conta, à expedição ou transporte de bens com destino a outro Estado-Membro, tendo em vista a sua posterior transmissão, nesse Estado-Membro, a outro sujeito passivo, aí registado para efeitos de IVA, cuja identidade é já por si conhecida no momento do início da expedição ou transporte dos bens.
2. Por forma a desonerar o sujeito passivo que transfere os bens para outro Estado-Membro do encargo de aí dever registar-se, para efeitos do IVA, pela realização de uma operação assimilada a

aquisição intracomunitária, o artigo 7.º-A do RITI passa a determinar que a transferência dos bens para outro Estado-Membro não é considerada uma operação assimilada a transmissão intracomunitária, se reunidas as condições ali previstas.

3. Nestas circunstâncias, considera-se ainda que o sujeito passivo que procedeu, por si ou por terceiro agindo por sua conta, à expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado-Membro, efetua uma transmissão intracomunitária nos termos do artigo 14.º do RITI quando, em momento posterior à chegada dos bens ao Estado-Membro de destino, e no prazo máximo de um ano, transfere o poder de dispor dos bens como proprietário para o sujeito passivo destinatário, conforme prevê a alínea a) do n.º 4 do artigo 7.º-A do RITI.
4. Paralelamente, é alterado o artigo 4.º do RITI, passando a prever-se, no seu n.º 4, que, quando o território nacional seja o local de chegada dos bens e estes foram expedidos ou transportados a partir de um outro Estado-Membro, ao abrigo de um regime equivalente ao previsto no artigo 7.º-A do RITI, a afetação daqueles bens no território nacional não origina uma operação assimilada a aquisição intracomunitária, na aceção da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do RITI.

Condições de aplicação da simplificação

5. A aplicação do regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens depende da verificação cumulativa das seguintes condições substantivas:
 - a) Os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro tendo em vista a sua posterior transmissão, no prazo máximo de um ano, a outro sujeito passivo que se tenha comprometido a adquirir a propriedade desses bens, nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos.

Considera-se que a contagem do prazo de um ano se inicia na data da chegada da expedição ou transporte dos bens ao Estado-Membro de destino. Assim, relativamente aos bens cuja data da chegada da expedição ou transporte ocorra a 5 de janeiro do ano N, deve considerar-se que o prazo para a sua transmissão ao sujeito passivo destinatário, ao abrigo do regime, termina no dia 6 de janeiro do ano N+1.
 - b) O sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não disponha de sede ou estabelecimento estável no Estado-Membro de chegada dos bens.
 - c) O sujeito passivo destinatário da transferência de bens esteja registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de chegada dos bens e a sua identidade e respetivo número de identificação sejam conhecidos do sujeito passivo que procede à expedição ou transporte, no momento do seu início.

Obrigações decorrentes do regime

Declaração recapitulativa

6. De acordo com o n.º 2 do artigo 7.º-A do RITI, para que a exclusão de incidência prevista no n.º 1 seja aplicável, o sujeito passivo que transfere bens para outro Estado-Membro ao abrigo do regime de vendas à consignação, deve submeter uma declaração recapitulativa relativa ao período em que se inicia a expedição ou transporte, indicando o Estado-Membro de destino dos bens e respetivo prefixo, o número de identificação para efeitos de IVA do sujeito passivo destinatário e o código indicador da natureza da operação.
7. Constituindo uma exclusão da incidência do imposto, a expedição ou transporte dos bens ao abrigo do regime de vendas à consignação a que se refere o artigo 7.º-A do RITI não origina a obrigação de entrega da declaração periódica de IVA.
8. No entanto, quando estejam reunidas as circunstâncias previstas na alínea a) do n.º 4 do artigo 7.º-A do RITI, os sujeitos passivos enviam a declaração recapitulativa referente à realização da transmissão intracomunitária dos bens e relevam essa operação no campo 7 da declaração periódica de IVA do respetivo período.

Registos

9. É alterado o 31.º do RITI, passando a constar da alínea f) do respetivo n.º 1, agora aditada, a obrigação dos sujeitos passivos inscreverem nos registos as transferências efetuadas ao abrigo do regime de vendas à consignação do artigo 7.º-A do RITI e quaisquer alterações à informação relativa a estas transferências, caso ocorram.
10. Deste registo devem constar as informações indicadas no n.º 1 do artigo 54.º-A do Regulamento de Execução do IVA¹.
11. Por sua vez, os sujeitos passivos que recebem, no território nacional, bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado-Membro, ao abrigo de um regime idêntico ao previsto no artigo 7.º-A do RITI, procedem ao registo da receção desses bens, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 31.º do RITI, agora aditada.
12. Neste caso, do registo devem constar as informações indicadas no n.º 2 do artigo 54-A do Regulamento de Execução do IVA².

¹ Já elencadas no ponto 10. do Ofício-Circulado n.º 30218, de 3 de fevereiro de 2020, da Área de Gestão Tributária IVA.

² Idem.

13. No entanto, quando os bens não são rececionados pelo sujeito passivo destinatário dos mesmos, mas sim por um terceiro, como um depositário ou um armazenista, incumbe a este proceder ao registo da informação prevista nas respetivas alíneas c), e), e f).

Substituição do destinatário e retorno dos bens

14. O n.º 3 do artigo 7.º-A regula as situações em que, dentro do prazo de um ano, ocorre a substituição do sujeito passivo destinatário dos bens por um outro sujeito passivo registado para efeitos de IVA no mesmo Estado-Membro, ou o retorno dos bens para o território nacional.

15. Nestas circunstâncias, é mantida a exclusão da incidência do imposto a que se refere o n.º 1, desde que observados os seguintes requisitos:

i) Nos casos de substituição do destinatário:

- O sujeito passivo que procedeu à expedição ou transporte dos bens ao abrigo do regime do artigo 7.º-A inscreve a substituição nos seus registos; e

- Estejam reunidas as demais condições previstas no n.º 2 do artigo 7.º-A, ou seja: não tenham ocorrido alterações às condições indicadas nas alíneas a) e b); se verifique, em relação ao sujeito passivo substituto, à data da substituição, o disposto na alínea c); e, o sujeito passivo que procedeu à expedição ou transporte dos bens envie uma declaração recapitulativa, relativa ao período em que ocorre a substituição, por se tratar de uma alteração à informação previamente declarada.

ii) Nos casos de retorno dos bens, considerando-se como tal as situações em que, dentro do prazo de um ano a que se refere o artigo 7.º-A do RITI, o poder de dispor dos bens como proprietário não chega a ser transferido para o destinatário dos bens, sendo os mesmos expedidos ou transportados de volta para o território nacional:

- O sujeito passivo que procedeu à expedição ou transporte dos bens para o outro Estado-Membro inscreve o retorno dos bens nos seus registos.

- Deve inscrever o retorno na declaração recapitulativa relativa ao período em que se inicia a expedição ou transporte dos bens para território nacional, por se tratar de uma alteração à informação previamente declarada.

Cessação do regime

16. É aditado um n.º 4 ao artigo 7.º do RITI, de acordo com o qual, sempre que deixem de estar preenchidas as condições de aplicação do regime previsto no artigo 7.º-A, deve considerar-se efetuada uma transferência intracomunitária de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º, pelo sujeito passivo que expediu ou transportou os bens, por si ou por terceiro agindo por sua conta, para outro Estado-Membro.

Tal ocorre quando se verifique qualquer das seguintes situações:

- Quando, no termo do prazo de um ano após a chegada da expedição ou transporte dos bens ao Estado-Membro de destino, o poder de dispor dos bens como proprietário não foi transferido para o sujeito passivo destinatário dos bens.

Nestes casos, considera-se que ocorreu uma transferência intracomunitária de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, no dia seguinte ao termo daquele prazo.

- Quando, dentro do prazo de um ano a contar da chegada da expedição ou transporte dos bens ao Estado-Membro de destino:

- Os bens sejam transmitidos a pessoa diferente do sujeito passivo indicado como destinatário dos bens.

Nestes casos, considera-se que ocorreu uma transferência intracomunitária de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, imediatamente antes daquela transmissão.

- Os bens forem expedidos ou transportados para fora da União Europeia ou para um Estado-Membro diferente do Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente expedidos ou transportados ao abrigo do regime.

Nestes casos, considera-se que ocorreu uma transferência intracomunitária de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, imediatamente antes do início dessa expedição ou transporte.

- Ocorra a destruição, perda, furto ou roubo dos bens, devidamente comprovados.

Nestes casos, considera-se que ocorreu uma transferência intracomunitária de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, na data em que aqueles factos ocorreram ou, caso não seja possível determinar aquela data, na data em que foram detetados pelo sujeito passivo.

- Deixe de verificar-se qualquer das demais condições previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 7.º-A.

Nestes casos, considera-se que ocorreu uma transferência intracomunitária de bens, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI, na data em que a condição deixar de estar preenchida.

- 17.** Paralelamente, face ao disposto no n.º 4 do artigo 4.º e no n.º 3 do artigo 12.º do RITI, quando o território nacional seja o Estado-Membro de chegada de bens expedidos ou transportados a partir de um outro Estado-Membro, ao abrigo de um regime equivalente ao previsto no artigo 7.º-A, e ocorrer qualquer das circunstâncias mencionadas no n.º 4 do artigo 7.º do RITI, considera-se que o sujeito passivo que expediu ou transportou os bens, por si ou por terceiro agindo por sua conta,

efetua, no território nacional, uma operação assimilada a aquisição intracomunitária, na aceção do n.º 1 do artigo 4.º do RITI, nos momentos acima indicados.

TRATAMENTO DAS OPERAÇÕES EM CADEIA

Conceito

18. As operações em cadeia dizem respeito a transmissões sucessivas dos mesmos bens, quando sejam objeto de um único transporte intracomunitário, sendo expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário da cadeia de transações. Assim, não integram este conceito operações que envolvam menos de três intervenientes, importações ou exportações, ou operações em cadeia apenas dentro de um único Estado-Membro.
19. Considerando que, no contexto das operações em cadeia e de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, a expedição ou transporte dos bens só pode ser atribuído a uma daquelas transmissões e que apenas essa pode beneficiar da isenção consignada no n.º 1 do artigo 14.º do RITI, os critérios de imputação da expedição ou transporte passam a estar definidos nos n.ºs 3 e 4, aditados ao artigo 14.º do RITI.
20. É ainda aditado o n.º 5 ao artigo 14.º do RITI, contendo a definição de «sujeito passivo intermédio»: um sujeito passivo que não seja o primeiro fornecedor na operação em cadeia, que proceda, por si próprio ou por intermédio de terceiro, à expedição ou transporte dos bens.

Funcionamento da simplificação

21. De acordo com a regra geral estabelecida no n.º 3 do artigo 14.º do RITI, quando os bens sejam objeto de operações em cadeia e sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado-Membro, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário, o transporte intracomunitário é atribuído, exclusivamente, à transmissão efetuada ao sujeito passivo intermédio.
22. Consequentemente, as demais transmissões da cadeia são consideradas transmissões internas, localizadas no Estado-Membro onde se inicia a expedição ou transporte dos bens ou no Estado-Membro de chegada daquela expedição ou transporte.
23. Em derrogação àquela regra, o n.º 4 do artigo 14.º do RITI estabelece que, quando o sujeito passivo intermédio comunicar ao seu fornecedor o número de identificação para efeitos do IVA que lhe tenha sido atribuído no território nacional, a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, o transporte intracomunitário é exclusivamente imputado à transmissão efetuada pelo sujeito passivo intermédio.

24. Em qualquer dos casos, sendo necessário determinar qual dos fornecedores envolvidos na cadeia é o sujeito passivo intermédio, este deve estar em condições de comprovar que efetua a expedição ou transporte dos bens ou que outrem o faz por sua conta.
25. Além disso, para efeitos da aplicação da derrogação prevista no n.º 4 do artigo 14.º do RITI, o sujeito passivo intermédio deve poder demonstrar que comunicou ao seu fornecedor o número de IVA atribuído no território nacional.

CLARIFICAÇÃO DO PAPEL DO NÚMERO DE IVA DO ADQUIRENTE NAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS

26. É alterada a alínea a) n.º 1 do artigo 14.º do RITI, clarificando-se que a inclusão no sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (Sistema «VIES») do número de identificação do adquirente, atribuído por um Estado-Membro diferente daquele a partir do qual os bens são expedidos ou transportados e, bem assim, a sua comunicação ao transmitente dos bens, constituem, a par da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente noutro Estado-Membro, condições substantivas de aplicação da isenção e não meros requisitos formais.
27. Deste modo, esclarece-se igualmente que o não cumprimento de qualquer das referidas condições substantivas impede a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI.
28. Passa também a prever-se, no n.º 2 do artigo 14.º do RITI, que a falta do cumprimento da obrigação de envio da declaração recapitulativa das transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º determina a não aplicação da isenção, com exceção das situações, devidamente justificadas, em que o sujeito passivo corrija a falta detetada.

II – PRODUÇÃO DE EFEITOS

29. Conforme resulta do n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto, as alterações introduzidas pelos artigos 2.º, 3.º e 4.º da mesma, produzem efeitos a partir 1 de janeiro de 2020.
30. Efetivamente, considerando a data da sua publicação, a lei vem permitir que o regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens, previsto no artigo n.º 7.º-A do RITI, seja aplicável a operações realizadas naqueles termos a partir de 1 de janeiro de 2020.
31. De acordo com o disposto no n.º 2 do mesmo preceito, os sujeitos passivos de IVA que, no período indicado, tenham realizado operações daquela natureza, podem cumprir as correspondentes obrigações, nomeadamente de entrega ou substituição da declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, até 31 de dezembro de 2020.

Declaração recapitulativa

- 32.** A Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro, aprovou o novo modelo de declaração recapitulativa, a que se referem a alínea i) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA e a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI, bem como as respetivas instruções de preenchimento, concedendo-lhe eficácia a 1 de janeiro de 2020, conforme estatui o respetivo artigo 2.º.
- 33.** Assim, conforme referido, os sujeitos passivos que, ao abrigo do mecanismo de simplificação previsto no artigo 17.º-A da Diretiva IVA (agora transposto pelo artigo 7.º-A do RITI), realizaram transferências de bens à consignação, não as tendo relevado nas respetivas declarações recapitulativas, por inexistência de campo para o efeito, ou, pelo mesmo motivo, não procederam à respetiva entrega, ou tendo-o feito na forma prevista em *destaque*³ no Portal das Finanças, devem substituir ou submeter as declarações recapitulativas dos períodos correspondentes, podendo fazê-lo até 31 de dezembro de 2020.
- 34.** Note-se que estas operações não são relevadas na declaração periódica do IVA, uma vez que não configuram transmissões intracomunitárias de bens ou operações assimiladas, pelo que os sujeitos passivos que as tenham inscrito no campo 7 do Quadro 06 da declaração periódica do IVA, conforme sugerido no *destaque* referido no ponto anterior, devem submeter declarações de substituição, expurgando aquelas operações.
- 35.** Finalmente, chama-se a atenção para o Ofício-Circulado n.º 30226, hoje publicado, que divulga instruções sobre o preenchimento da declaração recapitulativa.

Com os melhores cumprimentos

O Subdiretor-Geral

³ https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Paginas/Oficio_Circulado_30218_2020.aspx