

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6º, 29º, 36º, 18º, 14º, 10º.

Assunto: Localização de operações – Transmissão de bens realizada através de uma Aplicação (*App*), entregues em território nacional, noutro Estado-Membro ou num país fora do território aduaneiro da União.

Processo: **nº 11874**, por despacho de 2017-08-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

A Requerente com enquadramento no regime normal do IVA, de periodicidade mensal, e atividade principal o "COMÉRCIO POR GROSSO DE PERFUMES E DE PRODUTOS DE HIGIENE", CAE 46450, solicita, através de advogado, mandatado para o efeito, informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), sobre o enquadramento tributário em IVA que deve ser dado às transmissões de bens realizadas através de uma Aplicação (a que designa como "App"), cujo transporte para entrega no território nacional, noutro Estado-Membro ou num país fora do território aduaneiro da União, é efetuado por uma empresa contratada pela Requerente.

Refere, ainda, a Requerente que os destinatários dos bens podem ser consumidores finais ou sujeitos passivos.

Sobre o assunto e a confirmar-se a localização dos bens no território nacional, cumpre informar o seguinte:

### A. Transmissões de bens para entrega no território nacional

**1.** Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) conjugada com o n.º 1 do artigo 6.º e n.º 1 do artigo 3.º, do mesmo Código, estão sujeitas a IVA as transmissões de bens, considerando-se, como tal, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

**2.** Nas transmissões de bens abrangidas pelo artigo 3.º do CIVA, a sujeição a imposto ocorre independentemente da natureza do adquirente, seja um operador económico que realiza a compra no exercício da sua atividade, ou qualquer outra pessoa, singular ou coletiva, que efetue tais operações.

**3.** Por força do disposto da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o transmitente deve emitir uma fatura nos termos dos artigos 36.º ou 40.º do CIVA e nela proceder à liquidação do imposto à taxa aqui aplicável (artigo 18.º do CIVA).

**4.** Face ao exposto, conclui-se que as transmissões de bens entregues ao adquirente no território nacional são operações tributáveis em IVA e dele não isentas, o que impõe, à Requerente, a obrigação de emitir uma fatura e liquidar IVA à taxa do IVA aplicável, bem como o cumprimento das demais obrigações decorrentes da aplicação do CIVA.

**B. Transmissões de bens efetuadas a exportadores nacionais**

**5.** As transmissões de bens efetuadas a exportadores nacionais apenas podem ser isentas do IVA se reunidas as condições e cumpridos os procedimentos previstos no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de junho, conforme pode ler-se:

*"1 - Estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA, as vendas de mercadorias de valor superior a € 1000, por fatura, efetuadas por um fornecedor a um exportador que possua no território nacional sede, estabelecimento estável, domicílio ou um registo para efeitos do IVA, expedidas ou transportadas no mesmo estado para fora da União Europeia, por este ou por um terceiro por conta deste, desde que:*

- a) A aceitação da declaração aduaneira de exportação ocorra até 30 dias a contar da data da fatura emitida pelo fornecedor;*
- b) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação; e*
- c) O certificado comprovativo da exportação (CCE) seja entregue ao fornecedor no prazo de 90 dias, a contar da data da fatura por ele emitida.*

*2 - As mercadorias não podem ser entregues ao exportador, salvo se for titular de um armazém de exportação, devendo as mesmas ser apresentadas num dos locais a seguir referidos, que determinam a estância aduaneira competente para a entrega da declaração aduaneira de exportação;*

- a) Instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos;*
- b) Porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada;*
- c) Armazém de exportação;*
- d) Entrepasto não aduaneiro de bens sujeitos a impostos especiais de consumo previsto no artigo 15.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*

*3 - A isenção prevista no n.º 1 deve ser invocada na declaração aduaneira de exportação, no momento da sua apresentação, mediante:*

- a) A aposição do código específico definido na regulamentação aduaneira; e*
- b) A indicação dos seguintes elementos específicos:*
  - i) Fornecedor: número de identificação fiscal;*
  - ii) Mercadorias: designação, quantidade, natureza dos volumes, peso bruto e peso líquido;*
  - iii) Fatura do fornecedor; número, data e valor.*

*4 - O CCE deve conter para além dos indicados na alínea b) do número anterior, os seguintes elementos:*

- a) Exportador: nome, morada e número de identificação fiscal,*
- b) Fornecedor: nome e morada,*
- c) Local de apresentação das mercadorias;*

d) *Marca e número do contentor quando for o caso;*

e) *Número e data de aceitação da declaração aduaneira de exportação;*

f) *Estância aduaneira e data de saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade;*

g) *Data de validação do certificado.*

*5 - No caso de inacessibilidade do sistema eletrónico de processamento da declaração aduaneira, que não permita a emissão do certificado por essa mesma via, o exportador ou seu representante deve, no prazo previsto na alínea b) do n.º 1, entregar na estância aduaneira o certificado em suporte papel com todos os elementos previstos na alínea b) do n.º 3 e nas alíneas a) a d) do n.º 4.*

*6 - O CCE validado pelos serviços aduaneiros, após a saída das mercadorias e verificados os requisitos enunciados nos n.ºs 1 a 4, é disponibilizado, em suporte papel ou eletrónico, ao exportador ou seu representante que o deve entregar ao fornecedor.*

*7 - Se o fornecedor não estiver na posse do CCE, validado pelos serviços aduaneiros, no prazo de 90 dias a contar da data da fatura por ele emitida deve, no prazo referido no n.º 1 do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, proceder à liquidação do imposto, debitando-o ao exportador em fatura ou documento equivalente emitido para o efeito.*

*8 - O fornecedor pode efetuar a regularização do imposto a que se refere o número anterior no prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, desde que esteja na posse do CCE, validado pelos serviços aduaneiros, e da prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução.*

*9 - Dentro do prazo de 60 dias, a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação, o adquirente pode afetar as mercadorias a um destino diferente da exportação, desde que esteja na posse da fatura ou documento equivalente do fornecedor com a liquidação do imposto respetivo, sem prejuízo, se for o caso, do cumprimento das regras de anulação da declaração aduaneira de exportação.*

*10 - Nas vendas de bens abrangidas pelo presente artigo, o fornecedor pode exigir do adquirente o montante do IVA, obrigando-se a restituí-lo quando lhe for entregue o CCE."*

**6.** Do preceito legal acima transcrito resulta que a aplicação da isenção do IVA implica, obrigatoriamente, o cumprimento das condições e procedimentos definidos para o efeito, sendo de realçar a referente aos bens, que não podem ser entregues ao exportador, salvo se for titular de um armazém de exportação e o dever de invocar o regime na declaração de exportação mediante a indicação do código específico definido na regulamentação aduaneira, aquando do cumprimento do procedimento declarativo junto da estância aduaneira competente.

**7.** O que pressupõe que os bens tenham como destino um país terceiro e sejam exportados pelo adquirente dos bens, situado no território nacional, no mesmo estado em que os adquiriu, não podendo, contudo, ser-lhes entregue, salvo se o fornecedor for titular de um armazém de exportação.

**8.** Em suma, ainda que os bens não sejam entregues ao exportador nacional, a declaração aduaneira de exportação deve ser feita em nome do deste e não da Requerente/fornecedor.

**9.** Sobre os documentos comprovativos de saída do território aduaneiro da União para o fornecedor e exportador, refere-se o Ofício Circulado n.º 15327/2015, de 09/01/2015, da Direção de Serviços de Regulação Aduaneira (Anexos 3 e 5).

**C. Transmissões de bens expedidos ou transportados para fora do território aduaneiro da União pelo vendedor/transmitente ou por um terceiro por conta deste**

**10.** As transmissões de bens para entrega num país fora do território aduaneiro da União podem ser isentas do IVA ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, independentemente da qualidade do destinatário dos bens (particular ou sujeito passivo), desde que sejam expedidos ou transportados pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste e sejam cumpridas as formalidades previstas na regulamentação comunitária para o regime da exportação, nomeadamente a entrega de uma declaração aduaneira e a aplicação de medidas de política comercial a que as mercadorias podem estar sujeitas.

**11.** Ou seja, as transmissões efetuadas pela Requerente podem ser isentas do IVA por aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA se:

– cumprir as formalidades previstas para o regime aduaneiro da exportação, nomeadamente a declaração aduaneira for feita em seu nome, independentemente da corrente de tráfego a utilizar e da qualidade do destinatário.

**12.** Há, no entanto, que atender ao disposto no n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, segundo o qual as transmissões isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do mesmo Código devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhe irá ser dado.

**13.** O n.º 9 do mesmo artigo 29.º do CIVA prevê 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."*

**14.** Ora, se a exportação é um regime que impõe o cumprimento das formalidades previstas na legislação aduaneira, quer dizer que, para efeitos do n.º 8 do artigo 29.º, o expedidor/exportador deve estar na posse do documento emitido nos termos da legislação aduaneira aplicável ao regime declarado, no qual conste a confirmação de saída da mercadoria do território da União, que se materializa no documento intitulado "Certificação de saída para o expedidor/exportador", (cf. anexo 3 do Ofício Circulado n.º 15327/2015, de 9 de janeiro, da Direção de Serviços da Regulação Aduaneira).

**15.** Por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, o transmitente tem a obrigação de emitir uma fatura pelas transmissões de bens nos termos do artigo 36.º do mesmo Código, devendo nela indicar, para além de outras menções, o motivo justificativo da não liquidação do imposto,

no caso: a "alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA".

**D. Transmissões de bens com destino a outro Estado-Membro**

**16.** Tendo por base o atual enquadramento em sede de IVA da Requerente, esta encontra-se habilitada a realizar transações intracomunitárias, isto é, o seu número de registo, para efeitos do IVA, é válido no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

**17.** Neste caso não é indiferente a qualidade do adquirente dos bens entregues em outro Estado Membro.

**18.** Assim, se o adquirente for um sujeito passivo com número de registo, para efeitos do IVA, válido no VIES, o operador nacional (vendedor) realiza uma transmissão isenta ao abrigo do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), devendo cumprir as obrigações declarativas, nomeadamente enviar a correspondente declaração recapitulativa, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do mesmo regime.

**19.** Efetivamente, a venda de bens para entrega ao adquirente situado noutra Estado-Membro pode, assim, consubstanciar uma transmissão de bens intracomunitária, se os mesmos forem transportados ou expedidos de um Estado Membro para outro, sem a intervenção da alfândega, salvo se estiverem em causa veículos automóveis e bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo (IEC), o que não é o caso.

**20.** A ser assim, aplicam-se as regras gerais previstas na legislação IVA, importando destacar, seguidamente, a alínea a) do artigo 14.º do RITI que prevê a isenção do IVA para:

*"a) As transmissões de bens, 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 uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-Membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;*

*(...)."*

**21.** Importa realçar que a entrega intracomunitária assenta na expedição ou transporte dos bens do Estado Membro do fornecedor para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos mesmos bens.

**22.** Assim, eventuais transmissões de bens a efetuar pela Requerente, no exercício da sua atividade, podem ser isentas do IVA ao abrigo do artigo 14.º do RITI desde que:

- os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado Membro da União, a que corresponde uma entrega intracomunitária de bens isenta no Estado-Membro de origem;

e

- o adquirente se encontre registado para efeitos do IVA em outro 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, a que corresponde a uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de destino.

**23.** De modo diferente, se o adquirente for um particular ou um sujeito passivo que não se encontre registado no VIES, o vendedor realiza uma transmissão de bens sujeita a IVA e dele não isenta no território nacional, por força do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, devendo, por isso, emitir uma fatura nos termos do artigo 36.º ou 40.º do CIVA e liquidar IVA à taxa aqui aplicável.

**24.** Não obstante, o artigo 10.º do RITI prevê as condições do regime específico das vendas à distância, em conformidade com o disposto nos artigos 33.º e 34.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

**25.** Considera-se venda à distância «encomenda feita por via postal, telecompras, internet ou outro processo) quando, entre outros requisitos, o sujeito passivo transmite bens móveis corpóreos expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutra Estado membro.».

**26.** Sobre vendas à distância localizadas fora do território nacional, dispõe o artigo 10.º do RITI:

*"1 - O disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 6.º do Código do IVA não tem aplicação relativamente à transmissão de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutra Estado membro quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:*

*a) O adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens ou seja um particular;*

*b) Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar nos termos do n.º 1 do artigo 9.º nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo;*

*c) O valor global, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado membro de destino.*

*2 - Não obstante o disposto nas alíneas b) e c) do número anterior, não são igualmente tributáveis as transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino a um particular domiciliado noutra Estado membro.*

*3 - Os sujeitos passivos referidos no n.º 1 cujas transmissões de bens não tenham excedido o montante aí mencionado podem optar pela sujeição a tributação no Estado membro de destino, devendo permanecer no regime por que optaram durante um período de dois anos.*

*4 - Se os bens a que se referem as transmissões previstas nos números anteriores forem expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados pelo sujeito passivo nos termos do artigo 5.º do Código do IVA,*

*considera-se que foram expedidos ou transportados a partir do território nacional."*

**27.** Do preceito legal acima transcrito resulta que o vendedor pode (situação i), ou não (situação ii), liquidar IVA. Se:

**i.** o total das vendas efetuadas com destino ao Estado-Membro do adquirente, que verifique a condição prevista na alínea a) do n.º 1, não ultrapassar o limite aplicável nesse Estado Membro (por exemplo, o limite estabelecido na Alemanha é de €100 000; enquanto que em Espanha é de €35 000, limite igual ao aplicável em Portugal),

– a venda está sujeita a IVA no território nacional, tendo o transmitente de liquidar e debitar o imposto ao seu cliente, localizado noutra Estado-Membro, à taxa aqui aplicável.

**ii.** o total das vendas efetuadas com destino ao Estado-Membro do adquirente exceder o limite aplicável nesse Estado-Membro, ou tenha optado pela sujeição do imposto no Estado Membro de destino (neste caso, deve permanecer no regime por que optou durante um período de dois anos, face ao disposto no n.º 3 do artigo 10.º do RITI),

– a venda está sujeita a IVA no Estado-Membro de chegada dos bens. Nesse caso, o vendedor, operador nacional, ao emitir a fatura deve liquidar o IVA à taxa aplicável nesse mesmo Estado-Membro, onde terá de entregar o imposto liquidado, podendo, para o efeito, registar-se ou designar um representante fiscal como devedor do imposto, nas condições e regras definidas nesse Estado-Membro (cf. artigo 24.º do RITI - corresponde no direito comunitário ao artigo 204.º da Diretiva 2006/112/CE).