



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

Fiscalidade

Trabalho de grupo

**Tributação das transações intracomunitárias em IVA –
Semelhanças e diferenças relativamente ao regime do IVA nas
transações domésticas, exportações e importações**

Jorge Eduardo Jesus Lopes 57612

Juliana Costa Guerreiro 57629

Miguel Ângelo Parreira Dâmaso 57645

Santiago Serrano Caleiro Barbosa Elias 57381

Sofia Pimpão de Aguiar Andrade 57622

Docente: Miguel André Horta Pereira da Silva Pinto

Outubro - 2023

Índice

Introdução	1
Enquadramento histórico	1
Operações sujeitas a IVA	2
Incidência subjetiva	4
Isenções	5
Isenções na transmissão intracomunitária de bens	5
Isenções na aquisição intracomunitária de bens	5
Isenções nas importações	6
Tratamento das operações triangulares no RITI	6
Exemplo Operação Triangular Pura	6
Falsas Operações Triangulares	8
Localização das Operações	8
Valor Tributável	10
Deduções	12
Direito à dedução	12
Exercício do direito à dedução	12
Obrigações	13
Obrigação de entrega de declaração recapitulativa das transmissões e prestações de serviços intracomunitárias [art.º 23º, RITI]	13
Prazos de entrega da declaração recapitulativa [art.º 30º, RITI]	13
Conclusão	13
Bibliografia	15

Tributação das transações intracomunitárias em IVA – Semelhanças e diferenças relativamente ao regime do IVA nas transações domésticas, exportações e importações

INTRODUÇÃO

Com a criação da Comunidade Económica Europeia (CEE, atual UE) em 1957, foi obrigatória a adoção de um imposto sobre o consumo por todos os Estados Membros: o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado).

A tributação das transações entre Estados membros é, assim, um tema de grande importância no contexto da União Europeia, uma vez que remete para questões fiscais e regulamentares que afetam as atividades comerciais intracomunitárias.

Neste trabalho, serão analisadas as semelhanças e diferenças entre o regime do IVA aplicado às transações intracomunitárias e o regime do IVA nas transações domésticas, exportações e importações. Para isto, foram considerados diversos aspetos essenciais para a compreensão do tema, como o enquadramento histórico da implementação do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, as diversas operações que este abrange, as questões de incidência objetiva, as isenções aplicáveis, a questão da localização das operações, bem como o tratamento das operações triangulares. Para além disto, será abordado o valor tributável, as deduções possíveis e o conjunto de obrigações tributárias que é necessário cumprir.

ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

Em 1993, o Tratado de Maastricht levou à abolição das fronteiras fiscais nas transações de bens entre Estados membros da UE, por integrarem um só território fiscal e aduaneiro, como parte de uma estratégia de construção de um mercado interno europeu para aumentar a competitividade da comunidade, reduzindo significativamente os encargos administrativos para as empresas.

Foi, então, indispensável uma adaptação do regime jurídico do IVA a uma diretiva criada em consequência deste Tratado. O decreto-lei nº290/92, que tornou necessária esta adaptação, levou à criação do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), um texto legislativo autónomo que rege o imposto nas transmissões de bens efetuadas entre Estados membros da UE.

O RITI foi criado com natureza transitória, com o objetivo de vigorar apenas 4 anos. Instituiu um regime em que a tributação das transmissões de bens intracomunitárias é feita no Estado membro de destino, onde os bens são consumidos. Esperava-se que este regime fosse eventualmente substituído por outro baseado no princípio de tributação no Estado membro de origem, mas foi sendo prorrogado e ainda hoje vigora na UE.

O RITI constitui um regime especial cujas normas prevalecem sobre as do CIVA. O CIVA passa a ser apenas aplicado em situações que não contrariem o RITI.

As novas regras de aplicação do IVA nas transações intracomunitárias tiveram repercussões no próprio código do IVA. Com a abolição de fronteiras fiscais, desaparecem os conceitos de importação e exportação dentro da comunidade, passando a ser designados por aquisição intracomunitária de bens e transmissão de bens, respetivamente. As transações de bens feitas entre sujeitos passivos de diferentes Estados membros deixam de ser tributadas na passagem da fronteira cada operação efetuada entre Estados membros continua a dar origem a duas operações tributáveis:

- No país de origem a uma transmissão de bens isenta de imposto;
- No país de destino a uma aquisição intracomunitária de bens tributável.

O imposto passa, assim, a ser liquidado pelo próprio sujeito passivo na sua declaração periódica - autoliquidação/dedução (operação débito-crédito simultâneo).

Para não haver enfraquecimento da segurança fiscal dos Estados Membros, nem risco de aumento de evasão e fraude ligadas às transações intracomunitárias, foi criado em 1992 o VIES: *VAT Information Exchange System*, um sistema central europeu informático de intercâmbio de informação sobre o IVA, instituído por um regulamento relativo à cooperação administrativa nos impostos indiretos.

O sistema permite a transmissão automática a todos os EMs do volume total de entregas efetuadas a sujeitos passivos neles residentes, a par dos respetivos números de identificação fiscal.

As operações intracomunitárias de bens passam a ser controladas por este sistema, que é alimentado pelos dados submetidos por uma declaração recapitulativa dos sujeitos passivos que efetuam as transmissões, prestações de serviços e operações triangulares intracomunitárias. Esta declaração exige a comunicação de:

- Identificação do país de destino dos bens ou serviços
- Número fiscal do adquirente
- Valor da operação
- Indicador do tipo de operação
 - o Tipo 1: transmissão intracomunitária de bens
 - o Tipo 4: operação triangular
 - o Tipo 5: prestação de serviço

São relevantes para o RITI dois tipos de movimentos de bens entre Estados membros: as transações onerosas de bens, tributadas no local de chegada dos bens (operações B2B) e as transferências de bens por um sujeito passivo de um Estado membro para as suas necessidades noutro E.M., também tributadas no local de chegada ou fora da incidência (exceções contempladas no art.7º, nº2 do RITI). As prestações de serviços e operações B2C não estão no RITI (apenas as vendas à distância).

OPERAÇÕES SUJEITAS A IVA

As operações sujeitas a IVA são aquelas que, no âmbito das transações intracomunitárias, são tributáveis em território nacional. Define-se como operações intracomunitárias as operações em que bens são movidos de um Estado membro da UE para outro.

A aquisição intracomunitária é definida no artigo 3º do RITI:

[art.º 3º, RITI] “Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária 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 tido início noutro Estado membro.”

O conceito de transmissão intracomunitária de bens decorre da definição de aquisição intracomunitária de bens, tomando a perspetiva do transmitente e não do adquirente.

Estão sujeitas a IVA:

- As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional:
 - o A título oneroso, ou seja, envolvendo uma contraprestação;
 - o Feitas por um sujeito passivo, definido no 2º artigo do RITI e agindo como tal, sendo que o vendedor é também um sujeito passivo registado noutro Estado membro;
 - o Em que o vendedor não está abrangido por regimes de isenção (Operação B2B) e não efetua no território nacional a instalação ou montagem dos bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado membro;
 - o Em que os bens transmitidos não estão sujeitos ao regime das vendas à distância.

[art.º 1º, a), RITI] “As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo seguinte, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um 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 nem os transmita nas condições previstas nos no artigo 11.º”

- As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional.

[art.º 1º, b), RITI] As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, ainda que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º, ou por um particular;

- As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo (efetuadas por entidades públicas e sujeitos passivos isentos a título oneroso), como o imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos e o imposto sobre o tabaco.

[art.º 1º, c), RITI] As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, exigíveis em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º;

- As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, definidas no artigo 4º do RITI, que são submetidas ao imposto de forma equivalente às aquisições intracomunitárias por constituírem operações suscetíveis de causar maior dificuldade de fiscalização:

[art.º 1º, d), RITI] As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens previstas no n.º 1 do artigo 4.º;

- As transmissões de meios de transporte novos feitas a título oneroso por qualquer pessoa a partir do território nacional com destino a um adquirente sediado noutro Estado membro.

[art.º 1º, e), RITI] As transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro.”

INCIDÊNCIA SUBJETIVA

O sujeito passivo corresponde ao elemento subjetivo da relação jurídico-tributária, que conecta o facto tributário às obrigações que o sujeito passivo enfrenta, impostas por lei.

O RITI veio a introduzir novas regras gerais relativamente à incidência subjetiva do IVA (entre outros assuntos), como é o caso com a aquisição de um “meio de transporte novo”, por qualquer pessoa (singular ou coletiva) noutro país da União Europeia, ou ainda as aquisições intracomunitárias de bens por qualquer pessoa coletiva (incluindo o Estado), que ultrapassem um determinado montante. Valendo apenas lembrar que as normas do RITI prevalecem sobre as normas do CIVA (art.º 8º, CRP), e que se aplica o CIVA em tudo o que não for contrário às normas expressas no RITI.

São considerados sujeitos passivos de IVA pela aquisição intracomunitária de bens:

- [art.º 2º, a), RITI] “As pessoas singulares ou coletivas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto;”
- [art.º 2º, b), RITI] “As pessoas singulares ou coletivas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução;”

O Estado e as restantes pessoas coletivas de direito público:

- [art.º 2º, c), RITI] “O Estado e as demais pessoas coletivas de direito público abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA ou qualquer outra pessoa coletiva não compreendida nas alíneas anteriores.”

Particulares que efetuem aquisições de meios de transporte novos:

- [art.º 2º, n.º2, a) RITI] “Os particulares que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos;”

- [art.º 2º, nº2, b) RITI] “As pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutra Estado membro.”

Note-se ainda que o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens deve ser liquidado pelo sujeito passivo, nos termos do art.º 27º, RITI – *reverse charge*:

- Na fatura emitida pelo vendedor
- Em documento interno emitido pelo próprio sujeito passivo

ISENÇÕES

As isenções surgem em situações às quais as regras de incidência são aplicáveis, no entanto, um facto autónomo impede que estas sejam tributadas. O RITI introduz três tipos de isenções nas operações intracomunitárias:

- Nas transmissões intracomunitárias de bens
- Nas aquisições intracomunitárias de bens
- Nas importações

Isenções na transmissão intracomunitária de bens

Este tipo de isenção abrange as seguintes situações:

- [art.º 14º, nº1, a), c), d), nº2 RITI] Transmissões de bens a partir de território nacional para outro Estado-Membro
- [art.º 14º, nº1, b), RITI] Transmissão de meios de transporte novos

Isenções na aquisição intracomunitária de bens

As aquisições de bens em que o território de chegada seja o território nacional estão isentas nas seguintes situações:

- [art.º 9º a 15º, CIVA] As aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta
- [D.L. nº. 408/87, de 31/12] As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por um sujeito passivo, que se encontre em condições de beneficiar do reembolso do imposto
- As aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada se situe no território nacional, e que se verifiquem as seguintes condições simultaneamente:
 - a) Que seja efetuada por um sujeito passivo não residente em território nacional.
 - b) Que os bens partam de um Estado-Membro diferente daquele que emitiu o número de identificação fiscal (ou seja, diferente do Estado-Membro de registo de IVA do sujeito passivo que efetua a aquisição).
 - c) Que os bens tenham sido adquiridos, com o fim de serem objeto de uma transmissão futura no território nacional, por parte do sujeito passivo que efetua a aquisição original.
 - d) A transmissão dos bens seja efetuada para um sujeito passivo de IVA no território nacional

- e) O sujeito passivo adquirente seja explicitamente indicado na fatura emitida pelo vendedor, como devedor de imposto pela transmissão efetuada em território nacional

Esta isenção, em particular, aplica-se às operações triangulares.

Isenções nas importações

[art.º 16º, n.º1, RITI] Quando os bens importados se destinam a ser transmitidos a outro Estado-Membro, e se verifique: essa transmissão é isenta de imposto; O transporte dos bens é consecutivo à importação; O sujeito passivo indique o seu número fiscal; o número fiscal do adquirente noutro Estado-Membro; prova de que os bens importados se destinam a outro Estado-Membro

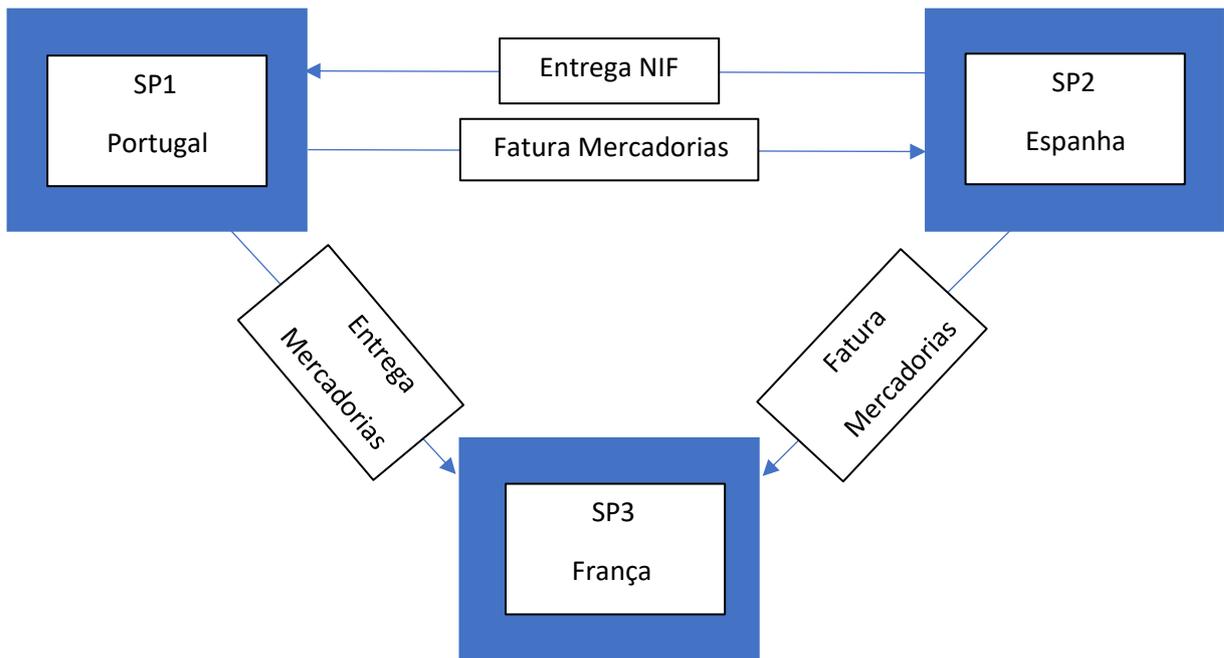
TRATAMENTO DAS OPERAÇÕES TRIANGULARES NO RITI

Operação triangular é a designação dada às transações de bens móveis corpóreos entre três Estados membros distintos, todos sujeitos passivos de IVA, o que as torna transações intracomunitárias. Estas operações são caracterizadas pelo facto de os trajetos documentais (faturação e NIF) e dos bens em questão diferirem.

O artigo 8º n.º 3 do RITI explicita, dentro das transações intracomunitárias que não são tributáveis em Portugal, que a tributação deve acontecer no Estado membro de chegada da operação desde que se reúnam as condições abaixo:

- [art.º 8º, n.º3, a), RITI] “O sujeito passivo tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado membro e inclua essa operação na declaração recapitulativa a que se refere o n.º 1 do artigo 30.º; (Redação dada pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12/08, em vigor a partir de 01/01/2010)”
- [art.º 8º, n.º3, b), RITI] “O adquirente dos bens transmitidos nesse Estado membro seja um sujeito passivo aí registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado;
- [art.º 8º, n.º3, c), RITI] “O adquirente seja expressamente designado, na fatura emitida pelo sujeito passivo, como devedor do imposto pela transmissão dos bens efetuada nesse Estado membro.”

Exemplo Operação Triangular Pura



Consideremos os países e Estados membros Portugal, Espanha e França como os sujeitos passivos SP1, SP2 e SP3, respetivamente, que serão parte da seguinte transação intracomunitária:

O SP1 vende mercadorias ao SP2 (adquirente), que, por sua vez, as vende ao SP3 (destinatário). Por uma questão de simplificação deste processo, o que efetivamente acontece é a entrega do NIF (número de identificação fiscal) do SP2 ao SP1, e o SP1 é direcionado a entregar as mercadorias diretamente ao SP3. De seguida, o SP1 confirma o NIF recebido junto da administração fiscal portuguesa (neste caso, uma vez que SP1 é Portugal), fatura as mercadorias ao SP2 e remete-as diretamente para o SP3. Por fim, o SP2 fatura as mercadorias ao SP3 e conclui-se a operação triangular. É de notar que o SP1 não fatura os bens ao SP3.

Uma vez que o princípio geral do regime transitório das aquisições intracomunitárias dita a tributação no lugar de chegada da operação, então se o destinatário se encontrar no mesmo e os bens forem consumidos nesse Estado membro, é aí tributada a expedição de acordo com as taxas em vigor.

Caso os bens vindos de outros Estados membros não sejam consumidos no adquirente, e sejam remetidos para fora do seu mercado interno, quer sejam transformados ou não, sairão deste EM sem qualquer conteúdo fiscal. Assim, cabe ao adquirente provar que a operação foi tributada no destinatário, de modo a tornar possível a aplicação do método “reverse charge”. Se não o fizer, a compra será objeto de tributação no Estado membro que emitiu o NIF.

O RITI trouxe, também, medidas simplificativas das operações triangulares. A minimização dos processos burocráticos associados a estas operações deu-se com a abolição da necessidade de sujeitos passivos de IVA de diferentes Estados membros se registarem em vários Estados membros, e também ajudou a evitar situações de dupla tributação. Relacionando com o exemplo, é de notar que, embora o SP2 esteja dispensado de se registar no Estado membro do SP3, a operação é considerada uma transmissão

intracomunitária de bens do SP2, em Espanha, para o SP3, e uma aquisição intracomunitária de bens do SP3, em França.

Falsas Operações Triangulares

As seguintes operações triangulares são consideradas falsas porque pelo menos um dos sujeitos passivos de IVA nelas participantes são países terceiros, ou seja, países que não constam da lista de 27 Estados membros. Os sujeitos passivos abaixo apresentados serão os mesmos que os presentes no exemplo da operação pura triangular, à exceção da China, que será o país terceiro em questão.

- China como país do vendedor, substitui SP1: o SP chinês, estabelecido num país terceiro, transporta bens para SP3, embora os debite a SP2. SP3 realiza uma importação de bens e o débito de SP2 para SP3 encontra-se fora do campo de aplicação do imposto
- China como país do adquirente, substitui SP2: não se considera que o SP1 efetua uma exportação para o SP2, nem que o SP3 realiza uma importação do SP2, pelo facto de que os bens em causa nunca estiveram na China, na posse do SP2. Visto que os bens são enviados diretamente do SP1 para o SP3, acontece uma transação intracomunitária (transmissão no caso do SP1, aquisição no do SP3).

LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES

Também merecem menção as alterações no CIVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) relacionadas à localização das operações. Isso envolve não apenas ajustes detalhados determinados pela diretiva, mas também a adaptação das regras de localização do CIVA para refletir as mudanças na definição de operações tributáveis.

Quando o transporte intracomunitário está vinculado a uma transação que pode ser qualificada como uma **aquisição intracomunitária de bens** [art.º 3º, RITI], esta é tributável em território nacional quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente seja o território nacional [art.º 8º, nº1, RITI] - **Regra Geral**. Esta regra básica de localização das aquisições intracomunitárias pretende assegurar que tais operações sejam tributadas no Estado membro de destino dos bens.

No entanto, é importante observar que muitas vezes o local onde os produtos são adquiridos não coincide com o local onde o comprador está registado para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Desta forma, regula o art.º 41 da Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006, que o local de tributação é no território do Estado membro que emitiu o número de identificação fiscal para efeitos de IVA, sob o qual a compra foi realizada.

Assim, de acordo com o **art.º 8º, nº 2, do Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias (RITI)**, o local de tributação é também no território do Estado membro que emitiu o número de identificação fiscal, independentemente de possíveis tributações no Estado membro de destino, desde que o adquirente seja um sujeito passivo. Isto estabelece uma '**Cláusula de salvaguarda**' que garante que o IVA é cobrado no Estado membro de origem. Apenas em circunstâncias excecionais, o efeito dessa salvaguarda pode ser anulado, se o contribuinte puder comprovar que os bens foram efetivamente tributados no Estado membro de destino.

De facto, o **art.º 8, n.º3, do Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias (RITI)** estabelece condições específicas sob as quais uma aquisição intracomunitária de bens pode ser considerada como tendo sido sujeita a imposto no Estado membro de destino da expedição ou transporte desses bens. Essas condições são as seguintes:

- O adquirente dos bens comprou-os com a intenção de revendê-los no referido Estado membro.
- A transação de revenda está devidamente registada na declaração recapitulativa conforme estipulado no n.º1 do artigo 30º.
- O comprador dos bens revendidos no Estado membro de destino é sujeito passivo e está devidamente registado para efeitos de IVA nesse Estado membro.
- O adquirente dos bens revendidos no Estado membro de destino é explicitamente identificado na fatura emitida pelo contribuinte como o responsável pelo pagamento do imposto referente à venda dos bens.

É importante observar que, se não forem atendidas todas estas condições, a ‘Cláusula de salvaguarda’ entra em vigor. Consequentemente, de acordo com a legislação correspondente [**art.º 8º, n.º2, RITI**], considera-se que o local de tributação é no Estado membro que emitiu o número de identificação para efeitos de IVA, sob o qual os bens foram adquiridos.

Esta ‘Cláusula de Salvaguarda’ aplica-se às designadas "**Operações Triangulares**", isto é, às operações em que o circuito documental (fatura) não acompanha diretamente a movimentação física dos bens transacionados, oferecendo uma alternativa conceitual ao processo que seria aplicável, mas que envolveria uma carga burocrática substancial, que poderia prejudicar a eficiência do comércio livre dentro do espaço europeu.

Se a regra que se aplica às transações entre sujeitos passivos é tributar o adquirente como uma "aquisição intracomunitária de bens", resultando em tributação no destino, o princípio é diferente para **transações que envolvem sujeitos não passivos**. Nesses casos, a tributação ocorre no local de origem, ou seja, o imposto é aplicado pelo vendedor, à taxa do país em que ele está estabelecido.

A regra de aplicação do IVA no país de origem para transações intracomunitárias com particulares não é absoluta, pois possui exceções significativas devidamente justificadas pelas graves distorções fiscais que ocorreriam caso fosse aplicada indiscriminadamente.

Assim, a cobrança do IVA no país de origem não se aplica a transações de "**meios de transporte novos**". Nestes casos, o imposto será sempre pago no destino [**art.º 8º, n.º4, RITI**]. Qualquer aquisição deste tipo, realizada por um residente em Portugal, seja uma pessoa singular ou jurídica, seja ou não sujeito passivo de IVA, é considerada uma "aquisição intracomunitária de bens". Isso requer a declaração à administração fiscal e resulta em impostos de acordo com as regras gerais aplicáveis a essa situação.

Além disso, as **compras realizadas pelo Estado**, outras entidades de direito público, bem como quaisquer entidades coletivas não sujeitas a IVA pelas regras gerais de sujeição, e ainda pelos sujeitos passivos isentos, estão sujeitas ao princípio da "aquisição intracomunitária de bens". Neste caso, o imposto é devido no destino de acordo com as regras do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias. A finalidade dessa exceção

é evitar qualquer tentativa de explorar diferenças nas taxas de tributação entre países, o que poderia causar distorções significativas no funcionamento dos mercados.

Entretanto, esse regime não é aplicado (salvo opção em contrário) a menos que as compras mencionadas ultrapassem o valor de 10 000€ estabelecido na diretiva. Abaixo desse limite, essas entidades efetuarão compras no interior da Comunidade com imposto no país de origem.

As **transmissões intracomunitárias com instalação ou montagem** correspondem a transferências de bens, que envolvem o movimento de mercadorias de um Estado Membro para outro, sem dar origem a transmissões ou aquisições intracomunitárias. Essas transferências são classificadas como transações internas que ocorrem no território de destino das mercadorias.

Para que estas transferências se enquadrem neste cenário, devem atender às seguintes condições:

- Os bens são enviados ou transportados de um Estado Membro para outro com a finalidade de serem instalados ou montados.
- O envio é realizado por um sujeito passivo ou por sua conta.

Os sujeitos passivos envolvidos nessas operações devem registrar-se no Estado Membro de destino dos bens.

A tributação ocorre no local de instalação ou montagem quando:

- As mercadorias são enviadas ou transportadas a partir de um Estado Membro.
- É realizada por um sujeito passivo ou por sua conta.
- Implica a instalação ou montagem em outro Estado Membro.

[art.º 9º, RITI]

Os sujeitos passivos que realizam transmissões de bens com instalação ou montagem são obrigados a registrar-se no Estado Membro onde ocorre a instalação ou montagem. Além disso, devem emitir uma fatura que reflete o valor total da operação e liquidar o IVA correspondente nesse Estado Membro. A entrada dos bens no território onde ocorre a instalação ou montagem é considerada uma transferência, conforme estipulado no art.º 7º, nº 2, alínea a) do RITI, não sendo considerada uma transmissão de bens.

VALOR TRIBUTÁVEL

[art.º 17º, nº1), RITI] “Na determinação do valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens é aplicável, em idênticas condições, o previsto no artigo 16.º do Código do IVA para as transmissões de bens.” Desta forma, este artigo é explorado e explicitado de seguida.

Importa primeiramente perceber o **conceito de valor tributável** das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto que, em geral, equivale ao montante da contraprestação recebida ou a receber do adquirente, destinatário ou de uma terceira parte.

[art.º 16º, nº1), CIVA]

No entanto, é fundamental considerar **circunstâncias especiais na determinação do valor tributável**, uma vez que diversas operações que se assemelham a transmissões de bens e prestações de serviços não se enquadram na regra geral para estabelecer o valor tributável correspondente:

- A não devolução, no prazo de um ano a contar da data de entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação [art.º 3º, nº3, aln d), CIVA] - o valor tributável corresponde ao valor constante da fatura do envio das mercadorias à consignação; [art.º 16º, nº2), aln a), CIVA]
- Autoconsumo no caso de transmissões de bens [art.º 3º, nº3), aln.s f) e g), CIVA] - o valor tributável é igual ao valor de aquisição dos bens ou de bens semelhantes, ou, na sua ausência, ao preço de custo, considerando o momento em que as operações foram realizadas; [art.º 16º, nº2), aln b), CIVA]
- Autoconsumo no caso de prestação de serviços [art.º 4º, nº2), aln.s a) e b), CIVA] - o valor tributável equivale ao valor normal do serviço; [art.º 16º, nº2), aln c), CIVA]
- Transmissões de bens e prestações de serviços resultantes de atos de autoridades públicas - o valor tributável corresponde à indemnização ou qualquer outra forma de compensação; [art.º 16º, nº2), aln d), CIVA]
- Transmissões de bens entre comitente e comissário – o valor tributável é o preço de venda acordado, diminuído da comissão; [art.º 16º, nº2), aln e), CIVA]
- Transmissões de bens entre comissário e comitente – o valor tributável corresponde ao preço de compra acordado pelo comissário, aumentado da comissão; [art.º 16º, nº2), aln e), CIVA]
- Transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades – o valor tributável equivale à diferença entre o preço de venda e o preço de compra; [art.º 16º, nº2), aln f), CIVA]
- Transferências de propriedade de bens decorrentes de leilões, vendas judiciais ou administrativas, acordos de conciliação ou contratos de transação - o valor tributável é igual ao valor pelo qual as aquisições ou vendas foram realizadas, ou, quando apropriado, o valor normal dos bens transferidos; [art.º 16º, nº2), aln g), CIVA]
- Locação financeira – o valor tributável corresponde ao valor da renda recebida ou a receber do locatário. [art.º 16º, nº2), aln h), CIVA]

Importa ainda referir que, pelo **art.º 16º, nº5 do CIVA**, o valor tributável inclui:

- Impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA;
- Despesas acessórias debitadas (comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade) efetuadas por conta do cliente;
- Subvenções e subsídios fixados anteriormente à realização das operações.

Ao abrigo do mesmo artigo do CIVA, **parágrafo nº 6**, consideram-se excluídas do valor tributável as seguintes verbas de natureza comercial:

- Juros pelo pagamento diferido e indemnização;
- Descontos, abatimentos e bónus concedidos;
- Pagamentos em nome e por conta do cliente;
- Valor das embalagens não transacionadas.

[art.º 17º, nº2), RITI] “Nas transmissões referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º e nas aquisições intracomunitárias de bens mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, o valor tributável é determinado nos termos da alínea b) do n.º 2 e do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA.”

O art.º 14º, nº1, alínea c) do RITI, leva-nos para o nº1 do art.º 7º, que engloba 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. Já a alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º, refere que a **afetação a uso próprio de bens adquiridos a partir de outro Estado membro** é uma operação assimilada a uma aquisição intracomunitária de bens.

Desta forma, concluímos que o valor tributável nestas operações será igual ao preço de aquisição dos bens ou de bens semelhantes, ou, na sua ausência, ao preço de custo, considerando o momento em que as operações foram realizadas e as verbas de natureza comercial incluídas pelo n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA.

No caso de **aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo ou a imposto sobre veículos**, o valor tributável é calculado considerando a inclusão desses impostos, mesmo que não sejam pagos no mesmo momento. [art.º 17º, nº3), RITI]. Quando o comprador destes bens recebe o reembolso dos impostos especiais de consumo pagos no Estado membro de origem da expedição ou transporte, o valor tributável é ajustado de acordo com as disposições do Artigo 78 do Código do IVA, até ao valor que foi reembolsado.

DEDUÇÕES

Direito à dedução

A dedução do IVA pode ser definida com o imposto que pode ser recuperado pelos sujeitos passivos, isto é, por todas as empresas ou trabalhadores por conta própria que se encontrem no regime do IVA.

Com o objetivo de aplicar o disposto no artigo 19º do CIVA, “pode deduzir-se ao imposto incidente sobre as operações tributáveis o imposto pago nas aquisições intracomunitárias de bens.” [art.º 19º, nº1), RITI]

De igual forma, com efeito no estabelecido na alínea b) do nº1 do artigo 20º do CIVA, “o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º” [art.º 19º, nº2), RITI]

Para além disso, “Quando não se verificarem as condições previstas no n.º 3 do artigo 8.º, o imposto liquidado em aplicação do disposto no n.º 2 do mesmo artigo só pode ser deduzido por anulação da operação, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do Código do IVA, devendo para esse efeito o sujeito passivo provar que os bens foram sujeitos a imposto no Estado membro de chegada da expedição ou transporte.” [art.º 19º, nº3), RITI]

Exercício do direito à dedução

Assim que se verifique a exigibilidade do imposto, torna-se possível o direito à dedução do mesmo, tendo em atenção o estabelecido no artigo 13º do RITI. De acordo com o artigo 20º, nº2, “A dedução poderá ser efetuada na declaração do período em que o imposto exigível seja considerado a favor do Estado, ainda que não tenha sido emitida a respetiva fatura pelo vendedor.”

Se o caso verificável for a transmissão de um meio de transporte novo para outro país pertencente à União Europeia, realizada por um sujeito passivo que conste nas alíneas b) e c) do nº 1 do artigo 2º do RITI ou por um indivíduo particular, “o direito à dedução do imposto suportado na respetiva aquisição nasce apenas no momento em que o meio de transporte for colocado à disposição do adquirente.” [art.º 20º, nº3), RITI]. Contudo, “A dedução a que se refere o número anterior não poderá exceder o montante do imposto que seria devido e exigível, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 7º do Código do IVA, se a transmissão não estivesse isenta.” [art.º 20º, nº4), RITI].

OBRIGAÇÕES

Obrigação de entrega de declaração recapitulativa das transmissões e prestações de serviços intracomunitárias [art.º 23º, RITI]

Sem prejuízo das obrigações estabelecidas no CIVA, os sujeitos passivos devem enviar uma declaração recapitulativa das transmissões intracomunitárias de bens, isentas nos trâmites com o previsto no artigo 14.º do RITI, bem como das operações triangulares realizadas de acordo com as regras do n.º 3 do artigo 8.º do RITI. Além disso, os sujeitos passivos devem identificar na declaração recapitulativa as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos localizados noutra estado membro da União Europeia para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis em território nacional em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Prazos de entrega da declaração recapitulativa [art.º 30º, RITI]

A declaração recapitulativa deve ser submetida, por transmissão eletrónica de dados, nos seguintes prazos:

- Até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos com um volume de negócios maior ou igual a 650000 euros.
- Sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 650000 euros
- Se o valor das operações for igual ou inferior a 50000 euros, até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações
- Se valor das operações for superior a 50000 euros, até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações

CONCLUSÃO

A tributação das operações intracomunitárias é uma questão central da vida comercial no mercado único europeu. Desde a sua criação, a CEE e, mais tarde, a UE, tem trabalhado no sentido de harmonização e simplificação do processo de tributação das operações feitas entre Estados membros, de modo a favorecer a integração económica.

Compreender o funcionamento e detalhes do sistema tributário europeu é fulcral para o bom funcionamento do mercado europeu e das empresas que nele participam.

Assim, o conhecimento do Regime do IVA em Transações Intracomunitárias e das suas particularidades relativamente ao código do IVA revela-se de maior importância em todos os aspetos da vida comercial.

BIBLIOGRAFIA

Brás Carlos, Américo e outros, *Guia dos Impostos em Portugal- 2011*, Quid Juris.

Canedo, João, Tributação do Consumo, *Caderno de Apoio às Aulas, Ano letivo 2022-2023*

Código do IVA e Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

Dias, Abel, O Sistema Comum do IVA, *Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Fevereiro de 2005*