

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A Harmonização do Imposto Sobre o Valor  
Acrescentado - Abordagem das novas medidas de  
simplificação, “*quick fixes*”

---

Aminah Marcos Ahmad

Lisboa, janeiro de 2022



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A Harmonização do Imposto Sobre o Valor  
Acrescentado - Abordagem das novas medidas de  
simplificação, “*quick fixes*”

Aminah Marcos Ahmad

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celoríco Palma, Doutora na Área Científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Professor Doutor Francisco Domingos

Arguente \_\_\_\_\_ Professor Especialista Jesuíno A. Martins

Vogal \_\_\_\_\_ Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, janeiro de 2022

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio e a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor constituem uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.



## Agradecimentos

Com o ano tão atípico que vivenciámos, a realização da dissertação deveu-se em grande parte a todas as pessoas ao meu redor, que me deram força para continuar e nunca desistir.

Quero agradecer em primeiro lugar, à Doutora Clotilde Celorico Palma por toda a ajuda demonstrada na definição e objetividade do tema, e pela sua amabilidade.

À minha mãe, Idália, aos meus irmãos, Samir e Adhil, por todo o carinho e ajuda ao longo do caminho.

Aos meus sobrinhos, Mateus e Francisco pela nova luz que trouxeram às nossas vidas e que revejam que todos os objetivos são alcançáveis.

Ao Luís, por todo o amor e confiança.

Às minhas amigas, Rita, Ana e Miriam por acreditarem sempre.

Por último, agradecer a todos aqueles que fizeram parte do caminho, amigos e familiares.

## Resumo

Com introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) na União Europeia, nomeadamente nos seus Estados-Membros, existiu a necessidade de o tornar cada vez mais harmonizado. Esta evolução ocorreu sobre diversas fases, nas quais se verificaram a necessidade de adaptação por parte dos Estados-Membros da União, que num primeiro momento ofereceram alguma resistência quanto à sua aplicabilidade. Neste sentido, a exploração de toda a documentação, diretivas e regulamentos relacionados com o tema permite uma visão mais alargada sobre o imposto e a obtenção de informação sobre as medidas que foram surgindo ao longo dos anos por forma a alcançar um maior nível de harmonização. Por outro lado, também a necessidade de extinguir as barreiras fiscais dentro do espaço europeu releva o interesse do estudo, dado que um sistema comum permite a diminuição da fraude, uma vez que este imposto gera um enorme volume de receitas e por isso, um sistema que seja mais simples e menos burocrático levará o sujeito passivo a cumprir de uma forma mais célere os seus deveres fiscais.

A presente dissertação de mestrado pretende abordar o conjunto das novas medidas de simplificação, denominadas “*quick fixes*”, cujo propósito se centrou no aperfeiçoamento do sistema comum do IVA tornando-o mais favorável às empresas e menos permeável à fraude. Adicionalmente, para a integração de um sistema de IVA cada vez mais harmonizado foram surgindo inúmeras medidas, sendo as mais recentes medidas de simplificação as aplicadas em determinadas atividades específicas como: vendas à consignação e transações em cadeia, identificar quais os meios de prova necessários nas transações intracomunitárias que permitem aplicar a isenção bem como, a necessidade de um número de identificação de IVA também para a obtenção de isenção nas transações intracomunitárias. Foi igualmente efetuada a análise de um caso prático: a análise do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Euro Tyre, Processo C-21/16, onde foi possível constatar a diferença da legislação aplicável antes e após a introdução das medidas de simplificação acima referidas.

Em suma, a presente dissertação de mestrado prendeu-se no conhecimento da evolução do Imposto sobre o Valor Acrescentado, tornando-o cada vez mais harmonizado, possibilitando aos Estados-Membros da União transações menos burocráticas e às administrações fiscais um maior controlo sobre estas.

**Palavras-chave:** Imposto Sobre o Valor Acrescentado; União Europeia; medidas simplificativas; *quick-fixes*.

## Abstract

With the introduction of Value Added Tax (VAT) in the European Union, namely in its Member States, there was a need to make it increasingly harmonized. This evolution occurred over several phases, in which there was a need for adaptation by the Member States of the Union, which initially offered some resistance as to its applicability. In this sense, the exploration of all the documentation, directives and regulations related to the subject allows a broader view of the tax and to obtain information about the measures that have emerged over the years to achieve a higher level of harmonization. On the other hand, the need to end tax barriers within the European area also highlights the interest of the study, since a common system allows for the reduction of fraud, since this tax generates a huge volume of revenue and therefore, a system that is simpler and less bureaucratic will lead taxpayers to comply more quickly with their tax obligations.

This master's thesis aims to address the set of new simplification measures, called "quick fixes", whose purpose was focused on improving the common VAT system by making it more favorable to businesses and less permeable to fraud. In addition, numerous measures have emerged for the integration of an increasingly harmonized VAT system, the most recent simplification measures being those applied in certain specific activities such as: consignment sales and chain transactions, as well as the means of proof required in intra-community transactions allowing an exemption to be applied and the need for a VAT identification number. A practical case was also analyzed: the analysis of the Judgment of the Court of Justice of the European Union, Euro Tyre, Case C-21/16, where it was possible to see the difference in the applicable legislation before and after the introduction of the simplification measures mentioned above.

In short, this master's thesis was concerned with the knowledge of the evolution of Value Added Tax, making it increasingly harmonized, enabling the Member States of the Union less bureaucratic transactions and tax administrations greater control over them.

Keywords: Value Added Tax; European Union; simplifying measures; quick-fixes.

## Índice de Figuras

|  |    |
|--|----|
| Figura 1 – Receita que advém dos impostos diretos e indiretos em Portugal ao longo dos anos. ...   | 33 |
| Figura 2 – Receita de IVA ao longo dos anos. ....  | 34 |
| Figura 3 – Valor em milhões de euros da perda de receita de IVA nos diversos países da União Europeia. ....  | 44 |
| Figura 4 – Explicitação do regime de vendas à consignação antes do surgimento das medidas de simplificação. ....                                   | 48 |
| Figura 5 - Explicitação do regime de vendas à consignação após o surgimento das medidas de simplificação (parte 1). ....                           | 59 |
| Figura 6 - Explicitação do regime de vendas à consignação após o surgimento das medidas de simplificação (parte 2). ....                           | 49 |
| Figura 7 – Quadro comparativo quanto aos requisitos de aplicação de isenção de IVA antes e depois do surgimento das medidas de simplificação. .... | 56 |
| Figura 8 – Exemplo de utilização do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES). ....   | 58 |
| Figura 9 – Exemplo de utilização do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) ....  | 59 |
| Figura 10 – Exemplo de utilização do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES). ....  | 59 |
| Figura 11 – Quadro 06 presente nas declarações recapitulativas de IVA. ....  | 63 |

## Índice de Tabelas

|   |       |
|---|-------|
| Tabela 1 – Diferentes Taxas de IVA na União Europeia.....   | 18-19 |
| Tabela 2 – Explicação das regras existentes com e sem a aprovação do Livro Branco.....                | 38    |
| Tabela 3 – Provas de transporte necessárias nas presunções inilidíveis para aplicação da isenção..... | 54    |

## Índice

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Introdução</b>  | <b>1</b>  |
| <b>1. Imposto sobre o Valor Acrescentado</b>                               | <b>3</b>  |
| 1.1. Tributação sobre o Consumo  | 3         |
| 1.2. Caracterização do Imposto sobre o Valor Acrescentado                  | 3         |
| 1.3. Regras e especificidades do Imposto sobre o Valor Acrescentado        | 5         |
| 1.3.1. Incidência  | 5         |
| 1.3.1.1. Incidência Objetiva   | 6         |
| 1.3.1.2. Incidência Subjetiva  | 6         |
| 1.3.2. Conceito de Transmissão de Bens                                     | 8         |
| 1.3.3. Conceito de Prestação de Serviços                                   | 10        |
| 1.3.4. Conceito de Importação de bens                                      | 11        |
| 1.3.5. Localização das Operações   | 12        |
| 1.3.6. Fato gerador e exigibilidade do imposto                             | 15        |
| 1.3.7. Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir fatura      | 16        |
| 1.3.8. Taxas de IVA  | 16        |
| 1.3.9. Apuramento do imposto   | 20        |
| 1.3.10. Isenções   | 21        |
| 1.3.10.1. Isenções incompletas   | 22        |
| 1.3.10.2. Isenções completas   | 23        |
| 1.3.11. Obrigações Acessórias  | 24        |
| <b>2. IVA nas Transações Intracomunitárias</b>                             | <b>25</b> |
| 2.1. Enquadramento   | 25        |
| 2.1.1. Conceito de aquisição intracomunitária de bens                      | 26        |
| 2.1.1.1. Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens                 | 27        |
| 2.1.1.2. Exigibilidade do imposto nas aquisições intracomunitárias de bens | 28        |
| 2.1.2. Conceito de transmissão intracomunitária de bens                    | 29        |

|  |           |
|--|-----------|
| 2.1.2.1. Isenções nas transmissões intracomunitárias de bens .....                             | 30        |
| <b>3. Origem do Imposto sobre o Valor Acrescentado.....</b>                                    | <b>31</b> |
| 3.1. A origem do Imposto sobre o Valor Acrescentado no ordenamento jurídico português .....    | 31        |
| 3.2. A origem do IVA na União Europeia.....  | 34        |
| 3.3. Fases de Harmonização do IVA .....  | 37        |
| 3.3.1. Primeira fase de harmonização.....  | 37        |
| 3.3.2. Segunda fase de harmonização.....   | 37        |
| 3.3.3. Terceira fase de harmonização .....   | 38        |
| <b>4. Medidas simplificativas “soluções rápidas” ou “quick fixes” .....</b>                    | <b>45</b> |
| 4.1. Enquadramento .....   | 45        |
| 4.2. Regime de Vendas à Consignação.....   | 46        |
| 4.3. Transações em cadeia .....  | 51        |
| 4.4. Prova de Transporte – Isenção de IVA nas transações intracomunitárias de bens. ....       | 53        |
| 4.5. Número de identificação de IVA.....   | 57        |
| <b>5. Transposição das medidas simplificativas para o ordenamento jurídico português .....</b> | <b>60</b> |
| 5.1. Enquadramento .....   | 60        |
| <b>6. Análise da Lei n.º 49/2020 e outra legislação conexa.....</b>                            | <b>61</b> |
| 6.1. Requisitos para aplicação da isenção nas transações intracomunitárias de bens ..          | 61        |
| 6.2. Alterações quanto às transações intracomunitárias de bens em cadeia.....                  | 62        |
| 6.3. Alterações quanto ao regime de vendas à consignação .....                                 | 62        |
| 6.4. Número de Identificação de IVA.....   | 64        |
| 6.5. Outras disposições legais.....  | 64        |
| <b>7. Caso Prático .....</b>   | <b>65</b> |
| 7.1. Enquadramento .....   | 65        |
| 7.2. Os factos .....   | 65        |

|  |           |
|--|-----------|
| 7.3. O Direito.....  | 67        |
| 7.4. Posição do TJUE .....   | 69        |
| 7.5.Decisão do TJUE.....   | 71        |
| 7.6. Conclusões face à introdução das medidas de simplificação ..... | 72        |
| <b>Conclusões</b>  | <b>73</b> |
| <b>Referências Bibliográficas</b>                                    | <b>75</b> |
| <b>Legislação</b>  | <b>77</b> |

## Principais Siglas e Abreviaturas

|        |   |
|--------|---|
| AUE    | Ato Único Europeu   |
| CECA   | Comunidade Europeia do Carvão e do Aço                    |
| CEE    | Comissão Económica Europeia                               |
| CIVA   | Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado              |
| DL     | Decreto-Lei   |
| ECOFIN | Conselho Económico das Questões Económicas e Financeiras  |
| EM     | Estado-Membro   |
| FMI    | Fundo Monetário Internacional                             |
| IVA    | Imposto Sobre o Valor Acrescentado                        |
| ME     | Milhares de Milhões de Euros                              |
| MOSS   | <i>Mini One Stop Shop</i>                                 |
| NIF    | Número de Identificação Fiscal                            |
| OCC    | Ordem dos Contabilistas Classificados                     |
| OCDE   | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico |
| RITI   | Regime de IVA nas transações intracomunitárias            |
| TJUE   | Tribunal de Justiça da União Europeia                     |
| UE     | União Europeia  |
| VAT    | <i>Value Added Tax</i>                                    |
| VIES   | <i>VAT Information Exchange System</i>                    |

## Introdução

Nos dias que correm, a necessidade de combate à fraude e evasão fiscal promovem a integração de medidas que dinamizam a integração económica de diversas economias nacionais de forma a combater as barreiras comerciais existentes. Assim, a existência de um espaço económico único permite a integração das economias globais em linha com os fenómenos de globalização económica, sendo fundamental a estabilização de políticas fiscais para rentabilizar os mercados internos.

O Imposto Sobre o Valor Acrescentado constitui uma tipologia de imposto presente em inúmeros momentos do nosso dia a dia, sendo que se caracteriza por tributar o consumo. É possível deparar-se com o mesmo em diversas atividades quotidianas, como na aquisição de produtos no supermercado, na aquisição de um bilhete para um espetáculo ou mesmo quando é comprado o passe mensal dos transportes públicos. Por outro lado, este imposto caracteriza-se também pela sua tributação indireta, uma vez que a sua presença na aquisição de bens e serviços acaba muitas vezes por passar despercebida, dado que o valor do mesmo se encontra já no valor total dos produtos. Desta forma, o presente documento tem como principal objetivo efetuar uma caracterização do IVA, bem como o seu desenvolvimento desde a sua origem até à atualidade, de acordo com os objetivos da União Europeia de obter um sistema comum de IVA. O presente documento pretende igualmente analisar as políticas de harmonização ou uniformização do imposto de forma a eliminar as barreiras fiscais existentes entre os Estados-Membros (EM) da União Europeia (UE), com o objetivo de concretizar um sistema fiscal harmonizado com maior resistência a fraudes, economias paralelas e evasão fiscais, bem como uma maior receita de IVA. Neste sentido, foi analisado o impacto da implementação das medidas de simplificação ou “*quick fixes*”.

Na primeira parte da dissertação pretende-se efetuar a caracterização do imposto e as suas regras base, em particular, a sua incidência, a localização das operações, conceitos fundamentais, taxas, o método de apuramento do imposto, as operações que permitem ou não a dedução, as obrigações acessórias, isenções e todas as regras adstritas e necessárias ao conhecimento deste imposto. Desta forma pretende-se adquirir informação quanto ao propósito de tornar o espaço europeu uma zona sem barreiras fiscais entre os EM da UE, desde a sua origem até à atualidade, bem como as inúmeras fases de harmonização e os seus momentos caracterizadores.

Na segunda parte da dissertação é descrita a evolução que o IVA sofreu ao longo dos anos, as diversas diretivas, as alterações e regulamentos em prol da conquista do objetivo de um espaço comum europeu livre de fraudes fiscais e sem concorrência desleal.

Na terceira parte da dissertação, foi analisada a abordagem relativa às últimas medidas relevantes para efeitos de harmonização do IVA, denominadas “*soluções rápidas*” ou “*quick fixes*”, concentrando quatro medidas simplificativas que surgem como “pensos rápidos” para alguns problemas que foram apurados ao longo dos anos.

A quarta parte da dissertação vem no seguimento da anterior, nomeadamente na introdução das “soluções rápidas” no ordenamento jurídico português, sobretudo as adaptações ao Código do IVA e no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

Por fim, a última parte desta dissertação consiste na descrição e análise de um caso prático, o Acórdão do Tribunal de Justiça da UE, Euro Tyre, Processo C-21/16, e como a introdução destas medidas de simplificação mudariam a decisão proferida no referido Acórdão.

# 1. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado

## 1.1. Tributação sobre o consumo

Atualmente, a tributação sobre o consumo caracteriza-se pela aplicação do imposto na venda e utilização de bens e prestação de serviços finais. No caso da tributação sobre o consumo, foi aferida a existência de dois tipos de impostos<sup>1</sup>:

- Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) – modelo mais comum do imposto sobre o consumo;
- Impostos especiais sobre o consumo (IEC's) – no caso de Portugal, existem três tipos de IEC's:
  - ✓ Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA);
  - ✓ Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP);
  - ✓ Imposto sobre o tabaco (IT).

## 1.2. Caracterização do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

Nas sociedades contemporâneas o IVA representa a forma mais comum de tributação sobre o consumo, sendo aplicado em inúmeros países<sup>2</sup>. De acordo com Pereira, P. T. *et. al* (2016:21-28), a origem do IVA remonta a meados do século XX, tendo surgido num período pós Segunda Guerra Mundial, durante o aparecimento do denominado “*Welfare State*”<sup>3</sup>. Na ótica destes autores, este Estado de Bem-Estar Social advém da necessidade de reestruturação depois de um período pós-guerra.

Nas palavras de Vasques, S. (2020:18), a adoção deste imposto revela um sinal de modernidade de qualquer sistema fiscal contemporâneo. Assim, de forma a clarificar o conceito referente ao “fenómeno do IVA”, Palma, C. (2020:13) refere que:

*“Desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” deste Imposto. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que*

---

<sup>1</sup> ePortugal. Impostos especiais de consumo em Portugal. Disponível em: <https://eportugal.gov.pt/pt/cidadaos-europeus-viajar-viver-e-fazer-negocios-em-portugal/impostos-para-atividades-economicas-em-portugal/impostos-especiais-de-consumo-em-portugal>. Acesso em: abril 2021.

<sup>2</sup> Todos os países da OCDE, com exceção dos Estados Unidos da América.

<sup>3</sup> Designado de Bem-Estar Social.

*comemos e vestimos na gasolina que gastamos (...) mas, regra geral, e contrariamente aos tributos diretos, não sentimos o peso deste imposto.”*

Segundo Vasques, S. (2020:17), a distinção com maior relevância entre este imposto e os restantes impostos gerais sobre o consumo, identificados no subcapítulo anterior, é o facto de apresentar maior amplitude, sendo caracterizado por abranger a maioria de bens e serviços. Por outro lado, os impostos especiais sobre o consumo são muito mais estritos, uma vez que têm especial incidência sobre determinados produtos.

Segundo Vasques, S. (2020: 17-41), o IVA caracteriza-se por ser:

- ✓ Um imposto geral sobre o consumo – tributa todos os bens e serviços (com algumas exclusões);
- ✓ Um imposto plurifásico – incide sobre todas as fases do circuito económico, que agrega os produtores, grossistas, retalhistas e consumidores;
- ✓ Um imposto que aplica o método subtrativo indireto – este método apresenta como suporte documental as faturas emitidas pelos contribuintes. O crédito de imposto é efetuado pela dedução das operações passivas do contribuinte (dedução do imposto referido na fatura suportado pelo contribuinte nas suas aquisições de bens e/ou serviços) às operações passivas (o imposto referido na fatura liquidado pelo contribuinte nas suas vendas).

Segundo Catarino, J. (2020: 31), o IVA poderá igualmente caracterizar-se por ser:

- ✓ Um imposto indireto – uma vez que se insere sobre os bens e serviços de uma forma “camuflada”, ou seja, tributa manifestações ocasionais e/ou indiretas de capacidade contributiva;

Por outro lado, Palma, C. (2020: 33-34), define também o VA como:

- ✓ Um imposto de matriz comunitária – tem base jurídica comunitária, nomeadamente na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, denominada Diretiva IVA. Todos os Estados que aderem à União Europeia devem obrigatoriamente efetuar a substituição dos seus modelos de impostos sobre as transações que possam ter à data de entrada pelo modelo do IVA estabelecido para os EM da UE.

Importa também referir que o IVA é um imposto baseado no princípio de tributação no país de destino, conforme referido por Palma, C. (2020: 28-32), desde 1967, data em que o IVA

foi instaurado na Comunidade Económica Europeia Comunidade Económica Europeia, hoje União Europeia, (CEE), que se fala no regime definitivo de IVA, regime este que em teoria seria o regime que tributaria as transações intra-UE na origem. No entanto, e conforme é referido pela autora, vivemos num regime transitório desde a adoção do IVA. O regime que se pretendia e que se falava, era o chamado princípio de tributação no país de origem para as transações efetuadas entre EM. Em conformidade com esta ideia, a tributação no país de destino apenas se preservaria para as transações efetuadas com países terceiros. Com a adoção do princípio da origem, a ideia era de se conceder igual tratamento nas compras e vendas intracomunitárias, como se fossem compras e vendas “nacionais”. Em teoria, a adoção do princípio de tributação no país de origem implica o tratamento fiscal idêntico a mercadorias transacionadas no interior do país e para países da UE. Adicionalmente, os conflitos de tributação que surgem no contexto do comércio internacional podem ser resolvidos através da adoção do princípio de tributação no país de origem ou do princípio de tributação no país de destino. De acordo com o primeiro, em termos abstratos, as mercadorias são tributadas no país onde são produzidas, abstraindo-se do país onde se efetua o consumo. Em conformidade com o segundo e igualmente em termos abstratos, os bens são tributados, apenas no país onde ocorre o ato de consumo, não se considerando o país da respetiva origem.

### **1.3. Regras e especificidades sobre o Imposto Sobre o Valor Acrescentado**

#### **1.3.1. Incidência**

De acordo com Matos, C. & Sarmiento, J. (2021:7-8), com a entrada de Portugal na CEE, existiu a necessidade de introduzir o IVA, baseado na implementação da diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977 – 6.<sup>a</sup> Diretiva (alterada por diversas diretivas posteriores e, entretanto, revogada, dando origem à Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro).

O Código sobre o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, entrou em vigor a 1 de janeiro de 1986, tendo substituído o antigo Imposto de Transações. Com a extinção das fronteiras a partir de 1 de janeiro de 1993, ocorreram um conjunto de alterações consideráveis que deram origem a um regime autónomo para as trocas intracomunitárias, nomeadamente o designado Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI, Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro).

### ***1.3.1.1. Incidência Objetiva***

Em Portugal, de acordo com o Artigo 1.º do CIVA, as seguintes operações estão objetivamente sujeitas ao IVA:

- As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional<sup>4</sup>, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- As importações de bens<sup>5</sup>;
- As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

### ***1.3.1.2. Incidência Subjetiva***

O IVA incide subjetivamente sobre os sujeitos passivos (individuais ou coletivos), sendo que é possível aferir com a leitura do Artigo 2.º do CIVA, quais os sujeitos passivos deste imposto, nomeadamente:

- As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC);
- As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens;
- As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em fatura;

---

<sup>4</sup> Artigo 1.º, n.º 2 do CIVA define “*território nacional*” como o território português, tal como é definido pelo Artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa.

<sup>5</sup> O Artigo 5.º do CIVA define a importação de bens a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira e de bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

- As pessoas singulares ou coletivas que efetuem operações intracomunitárias;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), pela aquisição dos serviços abrangidos pela alínea a) do n.º 6 do Artigo 6.º, quando os respetivos prestadores não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do Artigo 30.º
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes dos bens indicados no n.º 4 do Artigo 6.º, nas condições aí previstas, desde que os respetivos transmitentes não tenham, no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual as transmissões são efetuadas;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de dezembro;
- As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de cortiça, madeira, pinhas e pinhões com casca;

Importa referir ainda que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos de imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade. No entanto, consideram-se sujeitos passivos de imposto quando exerçam as atividades elencadas abaixo, excetuando se as realizarem de forma não significativa<sup>6</sup>:

- Telecomunicações;
- Distribuição de água, gás e eletricidade;
- Transporte de bens;
- Prestação de serviços portuários e aeroportuários;
- Transporte de pessoas;
- Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;
- Operações de organismos agrícolas;
- Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
- Armazenagem;
- Cantinas;
- Radiodifusão e radiotelevisão.

### **1.3.2. Conceito de Transmissão de Bens**

O legislador define o conceito de transmissão de bens no Artigo 3.º do CIVA como, regra geral, a transmissão de bens corresponde transferência onerosa de bens corpóreos<sup>7</sup>.

São ainda consideradas transmissões de bens as seguintes operações:

- A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;
- A entrega material de bens móveis decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que seja prevista a reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço;
- As transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências

---

<sup>6</sup> Segundo o Artigo 2.º, n.º 4 do CIVA é o Ministro das Finanças que define, caso a caso, as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

<sup>7</sup> No caso específico, classificam-se bens corpóreos a energia elétrica, o gás o calor e o frio.

entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente;

- A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação;
- A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;
- A afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto<sup>8</sup>;
- A afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade isento e, bem assim, a afetação ao uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do Artigo 21.º, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Por outro lado, não são consideradas transmissões de bens:

- As cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto;
- As cedências devidamente documentadas feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira

---

<sup>8</sup> Excluem-se deste regime nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a (euro) 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais. No caso do início de atividade, esta permissão aplica-se aos valores esperados, sem prejuízo de retificação a efetuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início de atividade, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados.

transformação de matérias-primas por eles entregues, na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar, segundo limites e condições a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Adicionalmente, importa salientar os pontos introduzidos recentemente:

- Quando um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica, a realização de vendas à distância de bens importados em remessas de valor intrínseco não superior a 150 €, considera-se que adquiriu e transmitiu pessoalmente esses bens;
- Quando um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica, a realização de transmissões de bens dentro da UE por um sujeito passivo não estabelecido na UE a uma pessoa que não seja sujeito passivo, considera-se que o sujeito passivo facilita a transmissão adquiriu e transmitiu pessoalmente esses bens;
- Quando um sujeito passivo adquiriu e transmitiu bens nos termos dos pontos anteriores, a expedição ou transporte dos bens é atribuída à transmissão de bens efetuada por este sujeito passivo.

### **1.3.3. Conceito de Prestação de Serviços**

A prestação de serviços encontra-se igualmente sujeita a imposto, sendo que este conceito é definido pelo Artigo 4.º, n.º 1 do CIVA como o conjunto de operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. Adicionalmente, importa especificar quais as operações a título oneroso a que o número 1 do Artigo 4.º se refere. O número 2 do mesmo Artigo vem especificá-las:

*“a) Ressalvado o disposto no n.º 1 do Artigo 26.º, a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;*

*b) As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma;*

*c) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.”*

O n.º 3 do mesmo Artigo equipara a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização a prestação de serviços <sup>9</sup>.

De acordo com Matos, C. & Sarmiento, J. (2021:40) podemos distinguir transmissões de bens das prestações de serviços pela seguinte regra:

- Se a operação está no Art.º 3.º (e não é uma aquisição intracomunitária ou importação de bens), é uma transmissão de bens. Se não, por exclusão de partes, é uma prestação de serviços.

Adicionalmente, estes autores referem um exemplo prático de fácil entendimento, através da venda de eletricidade por uma empresa que retrata uma transmissão de bens (*vide* Art.3.º, n.º 2). No entanto a venda de água canalizada pela empresa municipal, uma vez que, a água canalizada não é um bem corpóreo e não se encontra no n.º 2 e 3 do Art.º 3.º, por exclusão de partes, é uma prestação de serviços.

#### **1.3.4. Conceito de Importação de bens**

O conceito de importação de bens encontra-se estabelecido no Artigo 5.º n.º 1, alíneas a) e b) do CIVA, especificando que a importação acontece aquando da entrada em território nacional de:

- Bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontram em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira;
- Bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

No entanto, especifica-se no número 2 do Artigo 5.º que, todavia, sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada em território nacional, sob um dos regimes previstos nos n.ºs i) a iv) da alínea b) do n.º 1 do Artigo 15.º<sup>10</sup>, sob o regime de importação temporária com

---

<sup>9</sup> Lei n.º 28/98, de 26 de junho regula o Regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo e do contrato de formação desportiva

<sup>10</sup> Os regimes referidos anteriormente, previstos na alínea b) do número 1 do Artigo.15º são caracterizados pelas transmissões de bens que se destinem a ser: i) Apresentados na alfândega e colocados eventualmente em

isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verifica quando forem introduzidos no consumo. Assim, face ao exposto, os bens importados que entrem no circuito comercial nacional encontram-se sujeitos a aplicação de imposto, também nacional.

### **1.3.5. Localização das Operações**

O Artigo 6.º do CIVA vem explicitar as regras de localização das operações, nomeadamente as regras a aplicar quando se trata de bens e de serviços. Quanto aos bens, encontram-se sujeitos a IVA as transmissões de bens:

- Que se encontrem em território português no momento em que se inicia o transporte para o adquirente ou, no caso de não haver expedição, que se encontrem no território português no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente – caracteriza-se por ser a regra geral, estabelecida no Artigo 6.º, n.º 1 do CIVA;

Adicionalmente, existem outras regras específicas quanto às transmissões de bens, segundo Lança, C. (2020:429-430):

- **Transmissões antes da importação** – A transação feita pelo importador e as eventuais transações subsequentes de bens expedidos ou transportados de países terceiros que ocorram antes da importação são tributáveis em território nacional, conforme o Artigo 6., n.º 2 do CIVA;
- **Transmissões a bordo** – As transmissões de bens efetuadas a bordo de navio, aeronave ou comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, são tributáveis se o lugar de partida se situar em território nacional e o lugar de chegada no território de outro EM, conforme o Artigo 6.º, n.º 3, do CIVA;

---

depósito provisório; ii) Colocados numa zona franca ou entreposto franco; iii) Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento ativo; iv) Incorporados para efeitos de construção, reparação, manutenção, transformação, equipamento ou abastecimento das plataformas de perfuração ou de exploração situadas em águas territoriais ou em trabalhos de ligação dessas plataformas ao continente.

- **Transmissões de gás através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento,** em Portugal são tributáveis nas seguintes condições<sup>11</sup>:
  - Quando o adquirente seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, cuja sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio se situe em território nacional;
  - Quando o adquirente seja um sujeito passivo não revendedor, que não os destine para consumo próprio, que tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional;
  - Quando a utilização e consumo efetivos desses bens, por parte do adquirente, ocorram no território nacional e este não seja um sujeito passivo revendedor de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, que disponha de sede, estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens ou, na sua falta, o domicílio fora do território nacional.
- **Transmissões de bens com instalação ou montagem** – São tributáveis em território nacional as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro EM, quando os bens sejam instalados ou montados no território nacional, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro EM, ou por sua conta<sup>12</sup>.

Quanto à prestação de serviços, encontram-se sujeitas a IVA em Portugal:

- Um sujeito passivo cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território português (regra “B2B” – *Business to Business*);
- Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território português a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados (regra “B2C” – *Business to customer*).

---

<sup>11</sup> Artigo 6.º, n.º 4, alíneas a), b) e c) do CIVA.

<sup>12</sup> Artigo 9.º do CIVA.

Este Artigo determina ainda algumas exceções, uma vez que refere a existência de serviços sujeitos a IVA em Portugal<sup>13</sup> quando executados em Portugal, nomeadamente:

- Serviços relacionados com imóveis;
- Transporte de passageiros pela distância percorrida em Portugal;
- Acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares;
- Serviços de alimentação e bebidas;
- Locação curta duração (até 30 dias, para embarcações até 90 dias) de um meio de transporte aqui colocado à disposição.

Adicionalmente, são ainda sujeitos a IVA em Portugal, os serviços referidos abaixo quando materialmente executados em Portugal e o adquirente não seja um sujeito passivo:

- Transporte de bens, com exceção do transporte intracomunitário de bens, pela distância percorrida em Portugal;
- Transporte intracomunitário de bens, quando o lugar de partida ocorra em Portugal;
- Trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes;
- Serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, e fins acessórios, compreendendo as prestações de serviços dos organizadores dessas atividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias;
- Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território português.
- Serviços de telecomunicações, radiofusão e serviços por via eletrónica, quando o adquirente seja um particular residente em Portugal.

---

<sup>13</sup> Independentemente do lugar onde o prestador e o adquirente estejam estabelecidos e do adquirente ser ou não um sujeito passivo. adquirente ser ou não um sujeito passivo.

### 1.3.6. Facto gerador e exigibilidade do imposto

Nas palavras de Lança, C. (2020:437), considera-se fator gerador de imposto o momento em que se verificam os pressupostos de tributação e exigibilidade e na qual se constitui a obrigação de pagamento do imposto a favor do Estado. O momento do fator gerador é relevante, nomeadamente para aferir o prazo limite para a emissão das faturas, devendo estas, por regra, ser emitidas num determinado prazo a contar do momento em que o imposto é devido<sup>14</sup>. Por seu turno, no preenchimento das declarações periódicas devem ser tidas em conta as operações cuja exigibilidade ocorreu no período de tributação a que a declaração respeita.

O Artigo 7.º do CIVA explicita o momento em que o imposto se torna exigível, em determinadas operações, nomeadamente:

- ✓ Transmissões de bens – o imposto torna-se exigível no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- ✓ Prestações de serviços - o imposto torna-se exigível no momento da realização do serviço;
- ✓ Importações - o imposto torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum.

No entanto, e de acordo com Lança, C. (2020:437-438), o Artigo 7.º, n.ºs 2 a 6, 9 e 12 a 15 do CIVA, especificam determinadas situações em que o IVA se torna exigível, nomeadamente:

- Na instalação ou montagem de bens: quando a instalação ou montagem estiver concluída;
- Na transmissão de bens e prestação de serviços de carácter continuado com pagamento fracionados: em relação a cada pagamento; quando não seja fixada periodicidade para o pagamento ou esta seja superior a 12 meses, no final de cada 12 meses;

---

<sup>14</sup> Artigo 35º., n.º 1 do CIVA.

- Na afetação ou utilização de bens ou serviços da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou a fins alheios à atividade para que foram adquiridos: no momento em que as afetações de bens ou as prestações de serviços tiverem lugar;
- Nas transmissões de bens entre comitente e comissário: no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente;
- Na não devolução das mercadorias enviadas à consignação: no termo de um ano após a entrega dos bens ao destinatário;
- Nas transmissões intracomunitárias de bens de carácter continuado por período superior a um mês: no final de cada mês, pelo montante correspondente;
- Nas cessões de vales de finalidade única: no montante em que ocorre cada cessão, considerando-se que a transmissão de bens ou prestação de serviços a que vale diz respeito é efetuada nesse momento;
- Em relação a vales de finalidade múltipla (independentemente de quaisquer cessões anteriormente ocorridas): no momento em que é efetuada a transmissão dos bens ou a prestação de serviços a que o vale diz respeito;

Em relação a vales de finalidade múltipla não resgatados durante o período de validade, em que o respetivo cedente mantém em seu poder a contraprestação recebida, pela prestação de serviços de colocação à disposição: no momento em que se verificar a caducidade do direito a obter a transmissão de bens ou a prestação de serviços a que o vale diz respeito.

### **1.3.7. Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir fatura.**

**Com a leitura do Artigo 8.º do CIVA determina que sempre que seja necessária a emissão de uma fatura quanto à transmissão de bens ou a prestação de serviços, o imposto torna-se exigível nos seguintes moldes:**

- Se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão;
- Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;
- Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

Adicionalmente importa notar com a leitura do referido Artigo que no que toca às prestações intracomunitárias de serviços, cujo imposto seja devido no território de outro Estado-Membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do nº 6 do artigo 6º, a exigibilidade ocorre nos termos do artigo 7º.

E ainda, nas transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura ou, quando esta não tenha sido emitida dentro do prazo previsto no nº 2 do artigo 27º daquele regime, no momento em que aquele prazo termina.

### **1.3.8. Taxas de IVA**

Em território nacional existem diferentes taxas de IVA aplicáveis para efeitos de importações, transmissões de bens, prestações de serviços e aquisições de bens, conforme é possível identificar com a leitura do Artigo 18.º do CIVA, *infra* identificadas:

- **Portugal Continental:**
  - ✓ Taxa Normal – 23%;
  - ✓ Taxa Intermédia – 13%;
  - ✓ Taxa Reduzida – 6%.
  
- **Arquipélago da Madeira:**
  - ✓ Taxa Normal – 22%;
  - ✓ Taxa Intermédia – 12%;
  - ✓ Taxa Reduzida – 5%.
  
- **Arquipélago dos Açores:**
  - ✓ Taxa Normal – 16%;
  - ✓ Taxa Intermédia – 9%;
  - ✓ Taxa Reduzida – 4%.

Conforme exposto, existem em Portugal três taxas de IVA distintas, a reduzida, a intermédia e a taxa normal, que variam consoante o local e o tipo de produto e/ou serviço. O CIVA cataloga na Lista I e II diversos serviços e produtos e quais as taxas a que correspondem.

A Lista I cataloga bens e serviços sujeitos à aplicação da taxa reduzida (varia entre 4% no Arquipélago dos Açores, 5% no Arquipélago da Madeira e 6% em Portugal continental). Estabelecem-se abaixo alguns exemplos destes bens e serviços, nomeadamente:

- Os bens de primeira necessidade, como o pão, leite e os seus derivados, carne, peixes e moluscos, algumas gorduras e óleos gordos, legumes e frutas);
- Publicações periódicas, como livros jornais e revistas;
- Produtos farmacêuticos e similares;
- Alojamento em estabelecimentos hoteleiros;
- Transporte de passageiros;
- Alguns espetáculos provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos;
- Criação de animais;
- Entradas em espetáculos de música, teatro dança, canto, cinema e circo.

A Lista II cataloga bens e serviços sujeitos à aplicação da taxa intermédia (varia entre 9% no Arquipélago dos Açores, 12% no Arquipélago da Madeira e 13% em Portugal continental). Estabelecem-se abaixo alguns exemplos destes bens e serviços, nomeadamente:

- Conservas;
- Refeições prontas;
- Vinhos comuns e outros produtos alimentares;
- Instrumentos musicais;
- Captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica.

Todos os bens e serviços que não se encontrem nas listas I e II do CIVA aplica-se a taxa normal de 18% no Arquipélago dos Açores, 22% no Arquipélago da Madeira e 23% em

Portugal continental. O IVA é um imposto comunitário, pelo que todos os EM da UE aplicam nos seus territórios este imposto. Contudo existem algumas diferenças no que concerne às taxas de IVA. De modo geral, a taxa normal aplicada a bens e serviços não pode ser inferior a 15%. Já a taxa reduzida não pode ser inferior a 5%. Conforme se observa na Tabela 1, é possível identificar quais as taxas de IVA aplicadas nos diferentes EM à data de 1 de janeiro de 2021<sup>15</sup>:

**Tabela 1 – Diferentes Taxas de IVA na União Europeia**

| Estado-Membro        | Código do país | Taxa normal | Taxa reduzida | Taxa super-reduzida | Taxa intermédia |
|----------------------|----------------|-------------|---------------|---------------------|-----------------|
| <b>Áustria</b>       | AT             | 20          | 10 / 13       | -                   | 13              |
| <b>Bélgica</b>       | BE             | 21          | 6 / 12        | -                   | 12              |
| <b>Bulgária</b>      | BG             | 20          | 9             | -                   | -               |
| <b>Chipre</b>        | CY             | 19          | 5 / 9         | -                   | -               |
| <b>Chéquia</b>       | CZ             | 21          | 10 / 15       | -                   | -               |
| <b>Alemanha</b>      | DE             | 19          | 7             | -                   | -               |
| <b>Dinamarca</b>     | DK             | 25          | -             | -                   | -               |
| <b>Estónia</b>       | EE             | 20          | 9             | -                   | -               |
| <b>Grécia</b>        | EL             | 24          | 6 / 13        | -                   | -               |
| <b>Espanha</b>       | ES             | 21          | 10            | 4                   | -               |
| <b>Finlândia</b>     | FI             | 24          | 10 / 14       | -                   | -               |
| <b>França</b>        | FR             | 20          | 5,5 / 10      | 2,1                 | -               |
| <b>Croácia</b>       | HR             | 25          | 5 / 13        | -                   | -               |
| <b>Hungria</b>       | HU             | 27          | 5 / 18        | -                   | -               |
| <b>Irlanda</b>       | IE             | 23          | 9 / 13,5      | 4,8                 | 13,5            |
| <b>Itália</b>        | IT             | 22          | 5 / 10        | 4                   | -               |
| <b>Lituânia</b>      | LT             | 21          | 5 / 9         | -                   | -               |
| <b>Luxemburgo</b>    | LU             | 17          | 8             | 3                   | 14              |
| <b>Letónia</b>       | LV             | 21          | 12 / 5        | -                   | -               |
| <b>Malta</b>         | MT             | 18          | 5 / 7         | -                   | -               |
| <b>Países Baixos</b> | NL             | 21          | 9             | -                   | -               |
| <b>Polónia</b>       | PL             | 23          | 5 / 8         | -                   | -               |

<sup>15</sup> Europa. IVA: regras e taxas aplicáveis. Disponível em:

[https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm). Acesso em: abril 2021.

|                   |    |    |        |   |    |
|-------------------|----|----|--------|---|----|
| <b>Portugal</b>   | PT | 23 | 6 / 13 | - | 13 |
| <b>Roménia</b>    | RO | 19 | 5 / 9  | - | -  |
| <b>Suécia</b>     | SE | 25 | 6 / 12 | - | -  |
| <b>Eslovénia</b>  | SI | 22 | 9,5    | - | -  |
| <b>Eslováquia</b> | SK | 20 | 10     | - | -  |

**Fonte:** Europa. IVA: regras e taxas aplicáveis. Disponível em: [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm). Acesso em: abril 2021.

### 1.3.9. Apuramento do imposto

O sujeito passivo é considerado como responsável na determinação de IVA que deve entregar ao Estado, sendo efetuado o apuramento do mesmo através da subtração do imposto dedutível (compras) ao imposto liquidado<sup>16</sup> (vendas).

O direito à dedução do IVA, acontece quando a operação deverá ter incidido sobre<sup>17</sup>:

- Bens e serviços adquiridos para utilização efetiva na atividade tributável do sujeito passivo;
- Bens para exportação ou adquiridos no âmbito das operações assimiladas a exportações e dos transportes internacionais;
- Bens e serviços adquiridos para a realização de operações financeiras isentas, quando o adquirente esteja estabelecido fora da União Europeia;
- Outros bens e serviços adquiridos para a realização de determinadas operações isentas;
- Nos casos em que é aplicável o mecanismo de autoliquidação do IVA, apenas é dedutível o montante liquidado por força dessa obrigação.

Para ser possível exercer o direito à dedução do IVA, de acordo com o Artigo 19.º n.º 6, as faturas devem ser passadas sobre forma legal. Este formato legal apenas se verifica no caso de as faturas serem datadas e numeradas sequencialmente e cumulativamente, verificando os requisitos referidos no Artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, nomeadamente:

<sup>16</sup> O imposto liquidado é apurado através da aplicação das taxas referidas no ponto anterior.

<sup>17</sup> Artigo 20.º, n.º 1 do CIVA.

- Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;
- A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- Data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

No entanto, a exceção do direito à dedução, é aplicada a determinadas despesas, de acordo com o Artigo 21.º do CIVA, designadamente:

- Viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas;
- Combustíveis das viaturas automóveis, com exceção do gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%;
- Transportes, refeições e alojamento;
- Tabaco, entretenimento e luxo.

Não obstante, para despesas de transportes, refeições e alojamento destinadas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, o respetivo IVA é dedutível em 50%. Caso estas despesas sejam relativas à participação nos mencionados eventos, a dedução permitida será na proporção de 25%.

Face ao exposto, e de forma breve, Matos, C. & Sarmiento, J. (2021:104), destacam os Artigos fundamentais que são necessários a conhecer para efetuar a dedução do IVA, nomeadamente:

- Artigo 19.º - Direito à dedução – que imposto posso deduzir;
- Artigo 20.º - Condições de dedução – condição para poder deduzir;
- Artigo 21.º - Limites à dedução – limitações à regra da dedução;
- Artigo 22.º - Condições temporais – quando posso deduzir;
- Artigos 23.º a 25 - Dedução parcial e regularizações.

### 1.3.10. Isenções

A matéria de isenções em IVA é um tema que carece de bastante relevância, uma vez que segundo Vasques, S. (2021:307):

*“(...) a pretensão de impostos como o IVA é a de se aplicarem a todos os bens e serviços, sem que nada lhes escape, de modo a garantir o tratamento igual dos contribuintes e a neutralidade entre operadores económicos. Cada vez que se dispensam do pagamento do imposto bens ou serviços determinados, logo se introduz uma discriminação entre os contribuintes e uma distorção no curso normal da oferta e da procura, encaminhando produtores e consumidores no sentido dos bens agraciados com isenção em detrimento dos demais.”*

O autor refere ainda que as isenções são um dos principais obstáculos à neutralidade deste imposto. Contudo, e apesar da complexidade, a Diretiva IVA prevê isenções, bem como o CIVA, que prevê que algumas operações se encontram sujeitas às regras do IVA, contudo são isentas do mesmo. Ainda assim, figuram dois tipos de isenções, as isenções incompletas<sup>18</sup> e as isenções completas<sup>19</sup>, descritas no subcapítulo seguinte.

#### 1.3.10.1. *Isenções incompletas*

Este tipo de isenção caracteriza-se por identificar operações isentas que não conferem direito à dedução do IVA pago a montante. Assim, destacam-se alguns exemplos listados no Artigo 9.º do CIVA de operações isentas de IVA e que não conferem o direito à dedução:

- Serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados.
- Serviços médicos e de ensino;
- Operações de seguro e resseguro;
- Quotas dos organismos sem finalidade lucrativa;
- Transmissão e arrendamento de bens imóveis;
- Determinadas operações financeiras.

---

<sup>18</sup> Tipo de isenções previstas nos Artigos 9.º e 53.º do CIVA.

<sup>19</sup> Exemplos deste tipo de isenção previstas no Artigo 14.º do CIVA e do RITI.

Importa notar que, em algumas das operações suprarreferidas, o sujeito passivo pode renunciar a esta isenção, e, assim, ser-lhe-á possível deduzir o IVA pago. São ainda isentos de IVA a prestação de serviços e as transmissões de bens conexas a estes, nomeadamente:

- Pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, relacionados com creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude;
- Pessoas coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativos a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica.

#### *1.3.10.2. Isenções completas*

Este tipo de isenção caracteriza-se por definir operações isentas que conferem direito à dedução do IVA pago a montante. Desta forma, destacam-se alguns exemplos de operações isentas de IVA e que não conferem o direito à dedução e previstas nos Artigos 14.º e 15.º do CIVA:

- Transmissões intracomunitárias de bens;
- Exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais<sup>20</sup>;
- Transmissões de bens que se destinem a ser colocados em entrepostos aduaneiros e fiscais e enquanto os bens estiverem sob um regime suspensivo<sup>21</sup>;
- As transmissões a título gratuito: de bens para distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos; e, de livros efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de

---

<sup>20</sup> Isenção aferida com a leitura do Artigo 14.º do CIVA.

<sup>21</sup> Isenção aferida com a leitura do Artigo 15.º do CIVA.

carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais<sup>22</sup>.

### 1.3.11. Obrigações Acessórias

Por outro lado, o legislador vem elencar outras obrigações<sup>23</sup> a que o sujeito passivo de IVA se encontra sujeito, nomeadamente:

- Declaração de início de atividade – antes do início da atividade;
- Declaração de alterações – sempre que um facto relevante considerado na declaração de início de atividades sofreu alterações;
- Declaração de cessação – após o encerramento da atividade;
- Declaração periódica – mensalmente, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, ou, se o volume de negócios anual for inferior a € 650.000, trimestralmente, até ao dia 15 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações;
- Declaração periódica (Minibalcão Único) – deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações. Esta declaração deve ser entregue apenas pelos sujeitos passivos que tenham aderido ao regime do Minibalcão Único para as prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços prestados por via eletrónica a particulares estabelecidos noutra EM que não Portugal;
- Declaração recapitulativa – até ao dia 20 do mês seguinte ao da realização das transmissões de bens e prestações de serviços intracomunitárias;
- Declaração de *Intrastat* – até ao dia 15 do mês seguinte ao da movimentação intracomunitárias de bens;
- Declaração anual – até ao dia 15 de julho (ou ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do período de tributação em sede de IRC, se diferente do ano civil).

Mais se informa que as pessoas, singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária, por transmissão eletrónica de dados, os

---

<sup>22</sup> Isenção aferida com a leitura do Artigo 15.º do CIVA.

<sup>23</sup> Obrigações elencadas no Artigo 29.º do CIVA.

elementos dos documentos emitidos nos termos do Código do IVA (faturas, faturas simplificadas, notas de débito e notas de crédito), bem como os elementos dos documentos que possibilitem a conferência de mercadorias ou de prestação de serviços e recibos. Esta comunicação deve ser efetuada até ao dia 12 do mês seguinte, através de um dos seguintes meios:

- Transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica;
- Transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro SAF-T (PT) de faturação [obrigatória para os sujeitos passivos que sejam obrigados a produzir o ficheiro SAF-T (PT)]; ou,
- Por inserção direta no Portal das Finanças.

Quanto ao arquivo da documentação, nomeadamente os registos e respetivos documentos de suporte, incluindo os documentos relativos à análise, programação e execução relativos aos meios informáticos utilizados, são arquivados e conservados em boa ordem durante 10 anos civis consecutivos. Na verdade, é permitido o arquivo em suporte eletrónico das faturas emitidas por via eletrónica, bem como das faturas processadas por computador, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças.

## **2. IVA nas Transações Intracomunitárias**

### **2.1. Enquadramento**

O mercado único europeu<sup>24</sup>, composto pelos países que integram a UE, veio estabelecer uma economia interna, possibilitando aos seus cidadãos a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. A UE concede ainda aos seus cidadãos a possibilidade de desenvolverem atividades empresariais e comerciais de forma livre, suprimindo obstáculos burocráticos, jurídicos e técnicos.

---

<sup>24</sup> “No mercado único europeu (por vezes também chamado «mercado interno»), as pessoas, os bens, os serviços e os capitais podem circular livremente. Os cidadãos europeus podem estudar, viver, fazer compras, trabalhar e reformar-se em qualquer país da UE e usufruir de produtos provenientes de toda a Europa.”

Disponível em: [https://ec.europa.eu/info/policies/single-market\\_pt](https://ec.europa.eu/info/policies/single-market_pt). Acedido em: outubro 2021

No seguimento deste objetivo, a UE estabeleceu a Diretiva do Conselho n.º 91/680/CEE<sup>25</sup>, de 16 de dezembro, uma vez que, com este ato comunitário é possível aferir-se a alteração e/ou adição de texto normativo à Diretiva n.º 77/388/CEE, de 17 de maio, também denominada por 6.ª Diretiva. Esta última, caracteriza-se por ser o texto normativo básico do sistema comum na UE sobre o IVA.

Assim, de forma a seguir o caminho de obtenção do mercado único no espaço europeu, foi criado um regime de IVA Intracomunitário. Como tal, a existência deste imposto incide sobre as transações entre empresas localizadas em diferentes EM da UE, tendo como principal finalidade atenuar as fronteiras fiscais.

O IVA intracomunitário regula-se pelo RITI – regime do IVA nas transações intracomunitárias, regime aprovado pelo Decreto-Lei 290/92 de 28 de dezembro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, e mais tarde republicado pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto. Este diploma agrega a maior parte das normas que regem este imposto e o tratamento que deverá ser dado às transações intracomunitárias, nomeadamente, a incidência, localização, isenções, valor tributável e as obrigações dos sujeitos passivos<sup>26</sup>.

### **2.1.1. Conceito de aquisição intracomunitária de bens**

Neste sentido, importa referir o conceito de aquisição intracomunitária de bens, segundo o Artigo 3.º do RITI, este conceito é definido como 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 noutra Estado-Membro.*”

De acordo com Filipe Duarte Neves (48-50), referem-se quatro aspetos fundamentais que caracterizam o conceito de aquisição intracomunitária, nomeadamente:

1. A “*obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*” refere que este conceito se reveste de uma natureza económica, e não jurídica, uma vez que não é exigida a efetiva transmissão de um direito real sobre

---

<sup>25</sup> Este ato comunitário encontra-se integrado no conjunto de medidas necessárias para a realização do mercado interno europeu de 1993.

<sup>26</sup> Estas obrigações podem ser de liquidação e de pagamento bem como as obrigações acessórias.

- o bem, mas sim a possibilidade de dispor do mesmo por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. Assim, esta prática trata-se da atribuição de poderes a outrem para dispor do bem como se dele fosse proprietário, prevalecendo a ótica económica sobre a sua transmissão jurídica;
2. A necessidade de se tratar de um bem móvel corpóreo (definido pelo Artigo 205.º do Código Civil)<sup>27</sup>;
  3. “(...) cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente (...)”. Ou seja, é pressuposto que se verifique a movimentação física dos bens entre diferentes EM cujo destino seja Portugal;
  4. O transporte do bem ter início noutra EM.

#### ***2.1.1.1. Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens***

O Artigo 15.º do RITI vem especificar as aquisições intracomunitárias isentas de imposto:

*“Artigo 15.º*

*Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens*

*1 - Estão isentas do imposto:*

*a) As aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta do imposto;*

*b) As aquisições intracomunitárias de bens cuja importação seja isenta do imposto nos termos do Artigo 13.º do Código do IVA;*

*c) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso de imposto previsto no regime do reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, em aplicação do disposto na alínea b) do n.º 1 do Artigo 20.º do Código do IVA e no n.º 2 do Artigo 19.º*

---

<sup>27</sup> O Artigo 205.º do Código Civil refere no seu número 1 que são móveis todas as coisas não compreendidas no Artigo anterior. Com a leitura deste Artigo afere-se que tudo o que não for prédios, rústicos e urbanos, águas, árvores, arbustos e os frutos naturais enquanto estiverem ligados ao solo, direitos inerentes aos imóveis mencionados e por último as partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos.

*2 - Estão ainda isentas do imposto as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe no território nacional, quando se verificarem, simultaneamente, as seguintes condições:*

*a) Sejam efetuadas por um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável no território nacional e que não se encontre registado para efeitos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal;*

*b) Os bens tenham sido diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro diferente daquele que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a aquisição intracomunitária de bens;*

*c) Os bens tenham sido adquiridos para serem objeto de uma transmissão subsequente a efetuar no território nacional, por esse sujeito passivo;*

*d) A transmissão dos bens seja efetuada para um sujeito passivo registado para efeitos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado no território nacional;*

*e) O sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na fatura emitida pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão de bens efetuada no território nacional.”*

#### **2.1.1.2. Exigibilidade do imposto sobre as aquisições intracomunitárias de bens**

O IVA torna-se exigível nas aquisições intracomunitárias de bens nas seguintes situações previstas no Artigo 13.º do RITI, nomeadamente:

a) No 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido;

b) Na data da emissão da fatura, se tiver sido emitida antes do prazo previsto na alínea a)<sup>28</sup>.

O imposto não deverá ser exigido e/ou cobrado quando as vendas forem efetuadas para uma empresa de outro EM, nos casos em que ambas se encontram registadas no sistema VIES - *Value-added Tax Information Exchange System*<sup>29</sup>. Nestas situações, o imposto será liquidado

---

<sup>28</sup> O disposto na alínea b) do número anterior não é aplicável quando a fatura respeitar a pagamentos parciais que precedam o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente.

<sup>29</sup> Numa tradução simples, o VIES pode ser compreendido como “Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA”. Este mecanismo permite validar os números de identificação fiscal dos clientes para efeitos de IVA.

automaticamente pelo adquirente. Por outro lado, se a empresa em questão não possuir inserção no VIES, o IVA a ser cobrado é o aplicado no país do vendedor, sendo que nas situações de vendas a particulares, a taxa de IVA aplicada é aquela em vigor no país de destino.

### **2.1.2. Conceito de Transmissão intracomunitária de bens**

Tal como o conceito de aquisição intracomunitária, o conceito de transmissão de bens intracomunitários também se encontra referido no RITI, nomeadamente no número 1 do Artigo 7.º, no qual “*Consideram-se transmissão de bens, para além das previstas no Artigo 3º do CIVA, 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 o número 2 do Artigo do 7.º do RITI, efetua referência a inúmeras operações que não são consideradas transmissões de bens, mas sim simples movimentações físicas de bens, nomeadamente, a transferência de bens para serem objeto de instalação ou montagem noutra EM a transmissão a bordo de um navio, avião ou comboio, transmissão de bens que consistam em operações de exportação e operações assimiladas<sup>30</sup> ou em transmissões isentas<sup>31</sup>. Também a transferência de gás, calor ou frio, transferência de bens para serem objeto de peritagens<sup>32</sup>, transmissão de bens para serem temporariamente utilizados no seguimento da realização de uma prestação de serviço a ser efetuada pelo sujeito passivo no EM da expedição ou transporte dos bens, e por último a transmissão de bens que serão usados pelo sujeito passivo por um período temporário no território de um outro EM (bem este que teria de ser proveniente de um país terceiro).

Estas operações, encontram-se excluídas do conceito de transmissões intracomunitárias de bens, uma vez que o legislador entende que, quando concluídas, regra geral, dão lugar a

---

<sup>30</sup> Previstas no Artigo 14.º do CIVA.

<sup>31</sup> Previstas no Artigo 14.º do RITI.

<sup>32</sup> Conforme é previsto neste Artigo, estas peritagens devem ser “*materialmente executadas no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo*”.

verdadeiras prestações de serviços ou transmissões internas de bens no EM que são realizadas.

Desta forma, foi possível aferir que as transmissões intracomunitárias podem dividir-se em duas operações complementares:

1. Uma transmissão de bens isenta no país de origem e uma aquisição intracomunitária de bens tributada no país de destino – nesta situação o imposto é liquidado pelo adquirente, utilizando o mecanismo de reverse charge<sup>33</sup>.
2. Segundo o disposto no Artigo 14.º do RITI podem isentar-se as transmissões de bens em que o adquirente esteja registado para efeitos de IVA no diferente EM e terá de estar abrangido pelo regime de tributação de aquisições intracomunitárias de bens. É possível referir ainda que, tal como se encontra previsto no Artigo 19.º, n.º 2 do RITI, nestas operações, uma vez que não sendo liquidado o IVA dos outputs é possível deduzir o imposto suportado nos inputs, sendo por isso consideradas isenções completas.

#### *2.1.2.1. Isenções nas transmissões intracomunitárias de bens*

Nas palavras de Lança, C. (2020:441-442), o princípio da tributação das transações intracomunitárias de bens realizadas entre sujeitos passivos no Estado membro de destino determina de que beneficiem de isenção as transmissões de bens correspondentes que tenham por destino outro EM. Neste sentido, como regra geral, são isentas de IVA as transmissões de bens efetuadas para sujeitos passivos de IVA de outro EM que tenham utilizado o número de identificação para efeitos de IVA atribuído pelo EM de registo para efetuar a aquisição, desde que os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional com destino a outro EM, bem como as transferências de bens móveis expedidos ou

---

<sup>33</sup> O “reverse charge” consiste no facto de o adquirente / comprador substituir-se ao prestador /vendedor na obrigação de liquidar o IVA. Trata-se do mecanismo de autoliquidação. O Adquirente terá de liquidar IVA no Estado-Membro onde é residente e onde entrega a sua declaração de IVA em função do seu regime de tributação. Este regime liberta a entidade vendedora ou prestadora de ter de entregar uma declaração de IVA em cada um dos Estados dos Adquirentes, sendo o adquirente aquele que terá a obrigação de liquidar o imposto na declaração periódica que entrega no seu País.

transportados com destino a outro EM para as necessidades do sujeito passivo (Artigo 14.º alíneas a) e c) do RITI).

No seguimento das palavras da autora, estão também isentas, independentemente da natureza do transmitente e do adquirente, as transmissões de meios de transporte novos com destino a outro Estado membro (Artigo 14.º alínea b) do RITI). Por razões de neutralidade, estão isentas as aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional ou importação seja isenta de imposto (Artigo 15.º, n.º 1 do RITI). Prevê-se ainda uma isenção para as importações de bens efetuadas por um sujeito passivo agindo como tal, quando estes bens tenham por destino um outro Estado membro e a respetiva transmissão intracomunitária efetuada pelo importador seja isenta de imposto nos termos do Artigo 14.º do RITI, permitindo-se que, no caso de importações efetuadas por não residentes, as obrigações declarativas possam ser cumpridas por despachante oficial ou transitário (Artigo 16.º do RITI).

### **3. Origem do Imposto Sobre o Valor Acrescentado**

#### **3.1. A Origem do IVA no ordenamento jurídico português**

Desde 1 de agosto de 1966, vigorava em Portugal o imposto designado “*Imposto sobre o Valor das Transações*” (IT), usualmente denominado “*Imposto de Transações*” tendo sido aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 47066 de 1 de julho.

Contudo, pela necessidade de reestruturação do imposto, o Ministro das Finanças, Dr. Ernâni Lopes, nos finais dos anos 70 constituiu a Comissão do IVA com a publicação do despacho de maio de 1980. O objetivo desta Comissão, que tinha como Presidente o Senhor Dr. José Guilherme Xavier de Basto, passava pela preparação da implementação do IVA em Portugal.

Nas palavras de Vasques, S. (2019:71), a introdução do IVA em Portugal resultaria numa combinação de diferentes fatores. Assim, o fator endógeno esteve no esgotamento do Imposto de Transações como instrumento de tributação indireta, incapaz de acompanhar a modernização da economia portuguesa e de alimentar os cofres públicos. A introdução do IVA foi igualmente resultado de dois fatores exógenos: um, o processo de adesão à CEE, que tornava imperativa a adoção do nosso sistema fiscal; outro, a intervenção técnica do FMI, nos anos de 1980 e 1981, que apontaria o IVA como via de reforma da tributação indireta portuguesa, prestando para o efeito o apoio necessário à administração fiscal.

Em 1984, a Lei do Orçamento do Estado (Lei 42/83, a 31 de dezembro) referia a autorização de adoção do IVA em Portugal, mas só mais tarde com a publicação do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro é que se concretiza a autorização de implementação referida. Foi através deste Decreto-Lei que se veio aprovar o Código do IVA, com entrada em vigor em julho de 1985.

O IVA vem modernizar por completo o sistema fiscal português, implementando inúmeras diferenças ao imposto que vigorava até à data. No entanto apesar da sua introdução apresentar algum receio levando a uma desconfiança por parte da comunidade política bem como, pela população em geral, uma vez que surge numa altura frágil para o país

A 1 de janeiro de 1986 o IVA foi introduzido em Portugal. Este novo imposto foi introduzido com o intuito de aumentar as receitas do Estado como forma de incrementar o financiamento do setor público, tendo já apresentado resultados bastante positivos depois da sua implementação noutros países. Na tabela seguinte é possível constatar que o IVA representa uma parte considerável do imposto cobrado pelo Estado:

**Figura 1 – Receita que advém dos impostos diretos e indiretos em Portugal ao longo dos anos**

| Anos | Total Receita de Impostos Diretos e Indiretos | Impostos Diretos (Total) | IVA      | Impostos Indiretos (Total) | Percentagem que o IVA representa na receita total |
|------|---|--------------------------|----------|----------------------------|---|
| 1980 | 962,0   | 338,5                    | //       | 623,5                      | N/A   |
| 1981 | 1 282,8                                       | 486,7                    | //       | 796,1                      | N/A   |
| 1982 | 1 614,2                                       | 632,3                    | //       | 982,0                      | N/A   |
| 1983 | 2 167,2                                       | 914,6                    | //       | 1 252,6                    | N/A   |
| 1984 | 2 549,5                                       | 1 073,9                  | //       | 1 475,6                    | N/A   |
| 1985 | 3 139,3                                       | 1 390,1                  | //       | 1 749,1                    | N/A   |
| 1986 | 3 793,9                                       | 1 450,1                  | //       | 2 343,9                    | N/A   |
| 1987 | 5 028,6                                       | 1 448,8                  | 1 575,9  | 3 579,7                    | 31%   |
| 1988 | 6 552,7                                       | 2 091,2                  | 1 988,8  | 4 461,5                    | 30%   |
| 1989 | 8 086,2                                       | 3 010,8                  | 2 389,9  | 5 075,4                    | 30%   |
| 1990 | 9 432,3                                       | 3 610,9                  | 2 747,6  | 5 821,3                    | 29%   |
| 1991 | 11 452,0                                      | 4 693,8                  | 3 175,6  | 6 758,1                    | 28%   |
| 1992 | 14 192,5                                      | 5 858,9                  | 4 150,0  | 8 333,6                    | 29%   |
| 1993 | 13 897,6                                      | 5 578,7                  | 3 975,4  | 8 318,9                    | 29%   |
| 1994 | 15 763,5                                      | 5 936,7                  | 5 182,5  | 9 826,8                    | 33%   |
| 1995 | 16 943,7                                      | 6 602,1                  | 5 611,5  | 10 341,6                   | 33%   |
| 1996 | 18 213,1                                      | 7 602,7                  | 5 641,4  | 10 610,4                   | 31%   |
| 1997 | 19 914,5                                      | 8 405,7                  | 6 403,6  | 11 508,8                   | 32%   |
| 1998 | 21 937,6                                      | 9 274,1                  | 7 072,5  | 12 663,5                   | 32%   |
| 1999 | 23 896,4                                      | 10 031,8                 | 7 905,9  | 13 864,6                   | 33%   |
| 2000 | 25 689,5                                      | 11 316,2                 | 8 672,8  | 14 373,3                   | 34%   |
| 2001 | 26 180,5                                      | 11 337,6                 | 8 966,0  | 14 842,9                   | 34%   |
| 2002 | 28 508,9                                      | 11 897,9                 | 9 956,6  | 16 611,0                   | 35%   |
| 2003 | 28 593,2                                      | 11 255,1                 | 10 562,0 | 17 338,1                   | 37%   |
| 2004 | 28 382,4                                      | 11 307,9                 | 10 340,7 | 17 074,5                   | 36%   |
| 2005 | 30 435,7                                      | 11 519,2                 | 11 671,6 | 18 916,5                   | 38%   |
| 2006 | 32 626,7                                      | 12 610,5                 | 12 401,1 | 20 016,2                   | 38%   |
| 2007 | 35 638,3                                      | 14 763,1                 | 13 196,4 | 20 875,2                   | 37%   |
| 2008 | 35 596,3                                      | 15 305,3                 | 13 427,5 | 20 291,0                   | 38%   |
| 2009 | 30 653,0                                      | 13 489,4                 | 10 883,4 | 17 163,6                   | 36%   |
| 2010 | 32 289,7                                      | 13 569,2                 | 12 145,9 | 18 720,5                   | 38%   |
| 2011 | 34 359,2                                      | 15 046,9                 | 13 051,6 | 19 312,3                   | 38%   |
| 2012 | 32 040,6                                      | 13 633,6                 | 12 800,1 | 18 407,0                   | 40%   |
| 2013 | 36 273,0                                      | 17 415,1                 | 13 249,1 | 18 857,9                   | 37%   |
| 2014 | 37 120,4                                      | 17 539,4                 | 13 814,1 | 19 581,0                   | 37%   |
| 2015 | 38 849,5                                      | 18 245,8                 | 14 844,3 | 20 603,7                   | 38%   |
| 2016 | 40 243,2                                      | 17 747,7                 | 15 082,5 | 22 495,5                   | 37%   |
| 2017 | 42 211,4                                      | 18 334,7                 | 16 001,4 | 23 876,8                   | 38%   |
| 2018 | 44 320,6                                      | 19 742,3                 | 16 670,3 | 24 578,2                   | 38%   |
| 2019 | 46 022,5                                      | 19 870,8                 | 17 862,5 | 26 151,6                   | 39%   |
| 2020 | 43 222,3                                      | 19 153,9                 | 16 367,2 | 24 068,4                   | 38%   |

**Fonte:** PORDATA, Base de Dados de Portugal Contemporâneo.

Conforme é possível verificar através da tabela supra e do gráfico infra, a receita gerada pelo IVA tem crescido ao longo dos últimos anos, apresentando já nos últimos anos uma estabilidade face aos anteriores. Verifica-se assim, que o IVA cumpriu o seu propósito, de arrecadar receita, uma vez que representa cerca de 40% da receita fiscal do país.

Figura 2 – Receita do IVA ao longo dos anos.



Fonte: PORDATA, Base de Dados de Portugal Contemporâneo.

### 3.2. Origem do Imposto Sobre o Valor Acrescentado na União Europeia

Embora o IVA tenha sido adotado em Portugal em 1986, esta medida não era uma novidade no panorama económico em território europeu. A origem deste imposto teve diversas fases de implementação. A primeira abordagem a um imposto com as características do IVA aconteceu em 1916 através de um empresário alemão, de nome Wilhelm Von Siemens, que sugere a substituição do Imposto sobre as Vendas/Negócios, por um imposto com as particularidades do IVA. A implementação deste imposto, centrava-se assim na necessidade de colmatar o conjunto de despesas da Primeira Guerra Mundial, sendo que o mesmo se caracterizava por ser um imposto aplicado às transações de mercadorias, tendo uma taxa de 0,1% aplicável a todas as vendas de bens. Mais tarde, em 1918, a sua aplicação alarga-se na sua base, estendendo-se às prestações de serviços, com a alteração da taxa para um valor de 0,5%. No ano seguinte, em 1919, Carl Friedrich von Siemens sugere a alteração do imposto já existente, manifestando que o imposto deveria incidir na diferença entre os *outputs* e os *inputs* das empresas. Segundo Vasques, S. (2020:44), esta proposta apresentada por Carl Friedrich von Siemens, apesar de muito contestada, vem constituir a primeira elaboração teórica do IVA, demonstrando que a conceção deste imposto foi, originalmente, como forma de aperfeiçoar os impostos sobre as transações e como solução para a tributação em cascata.

Conforme é referido por Vasques, S. (2020:45), ainda que a Alemanha possa representar o marco inicial do IVA, a implementação e aplicação do mesmo levaria alguns anos. Na verdade, das inúmeras tentativas de implementação do IVA, em França, à semelhança da

Alemanha, a Primeira Guerra Mundial ditou a necessidade de receita, originando a reforma da fiscalidade indireta. Assim, de forma iterativa, os impostos foram sendo implementados segundo a seguinte sequência:

1. Ano de 1917 – impostos de venda a retalho com uma taxa de 0,2%;
2. Ano de 1920 – imposto sobre as transações com uma taxa de 1%, imposto este plurifásico e cumulativo;
3. Ano de 1936 – recuo para um imposto monofásico sobre os produtores a uma taxa de 6% - Este imposto, como indica, incidia sobre um único momento, o da produção, que seria devido no momento em que os bens fossem concluídos, o que levava a que as transações a montante ficassem sujeitas a um regime de suspensão. Esta taxa sobre a produção prevenia a tributação em cascata, mas apenas seria aplicável a mercadorias, uma vez que os serviços se encontravam sujeitos a uma taxa cumulativa de 2%.

No caso de França, a existência de uma taxa de produção levou à criação de um IVA, sendo que o primeiro passo dado em 1948 aquando do regime de suspensão, referido anteriormente, em que os operadores económicos a montante da produção eram os beneficiários, sendo substituído por um novo sistema, que obrigava todos os operadores económicos a liquidar todo o imposto sobre as vendas, mas deduzindo o imposto liquidado pelos fornecedores. Contudo, Maurice Lauré (diretor adjunto da Direção Geral de Impostos), no ano de 1954, alarga o direito à dedução das matérias-primas às despesas de investimento, criando um novo imposto com uma taxa de 16,85%. Adicionalmente, Maurice, a título experimental, introduz o IVA na Costa do Marfim (na altura, colónia francesa). Esta experiência, vem revelar-se um sucesso fiscal, o que fez com que as autoridades francesas tomassem a decisão de aplicar o IVA de uma forma não generalizada em território francês continental.

A experiência francesa e alemã seriam dois pontos fundamentais para verificar a mais-valia associada à implementação do imposto, no caso de manifestar a existência ou não de benefícios, e assim determinar a sua aplicação nos restantes países europeus. Após a Segunda Guerra Mundial, tornou-se urgente aplicar-se uma grande reforma e uma entrada enorme de receita na Europa, sendo que até à data já era possível constatar que os antigos impostos sobre as transações teriam de ser excluídos, o que tornava a aplicação do IVA uma ideia em cima da mesa, apesar da grande resistência ao mesmo.

Adicionalmente, e nas palavras de Vasques, S. (2019:46), um dos contributos mais importantes seria dado pelo norte-americano Carl Shoup, que, em 1949, propõe a implementação do IVA no Japão. Este foi igualmente um dos membros do comité que em 1962 propôs como modelo para a harmonização da fiscalidade indireta na CEE.

Em 1957, com a instituição CEE através do Tratado de Roma<sup>34</sup>, inicia-se este processo de harmonização do espaço europeu, tal como referido por Vasquez, S. (2015), que afirma que o referido tratado assinalava o objetivo de promover o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económicas dos EM o que haveria de passar pela constituição de um mercado comum e pela liberalização das suas trocas comerciais recíprocas.

Neste sentido, no que respeita à implementação do IVA no espaço europeu, podemos considerar que esta teve inúmeras mutações. Como tal, e segundo Palma, C. (2020:36), a implementação dos projetos referidos, em países como a Alemanha e França bem como os seus resultados positivos levaram a que a CEE adotasse este imposto, assumindo-o como um modelo obrigatório a ser aplicado por todos os EM na tributação das transações. Assim, pode considerar-se que este imposto se caracteriza como um imposto em constante mutação, pois o conjunto de disposições legais possuíam diversas alterações ou até mesmo a adição de novas informações, sendo que o objetivo seria a implementação de um mercado único e a criação de um imposto cada vez mais harmonizado, surgindo assim algumas fases de harmonização.

---

<sup>34</sup> <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome> “Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia. Em 25 de Março de 1957, foram assinados dois tratados – o Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia (CEE) e o Tratado que institui a Comunidade Europeia da Energia Atómica (CEEA ou EURATOM). As decisões das duas Comunidades foram tomadas pelo Conselho, mediante proposta da Comissão. A Assembleia Parlamentar deve ser consultada e transmitir os seus pareceres ao Conselho. A Assembleia é aumentada, passando a ter 142 membros. A Assembleia Parlamentar Europeia realizou a sua primeira sessão no ano seguinte, em 19 de março de 1958. Com os Tratados de Roma foi introduzida uma disposição específica para que os eurodeputados passassem a ser eleitos por sufrágio direto (aplicada em 1979). Tratado assinado a 25 de março de 1957 e com entrada em vigor a 1 de janeiro de 1958”

### **3.3. Fases de Harmonização do Imposto Sobre o Valor Acrescentado**

#### **3.3.1. Primeira fase de Harmonização**

A primeira fase de harmonização surge com a criação do Relatório de Neumark, que releva a importância da necessidade de uniformizar a legislação dos diferentes EM através de uma identificação dos diversos problemas financeiros e fiscais existentes no mercado comum.

Segundo Palma, C. (2020:36-37), no âmbito da primeira fase de harmonização do IVA foram adotadas as Primeira e Segunda Diretivas (n.ºs 67/227/CEE e 67/228/CEE, de 11.04.1967, JO n.º L 71, de 14.3.67 – “primeiras diretivas IVA”), do Conselho, de 11 de abril de 1967. No mesmo documento, refere-se ainda que a Primeira Diretiva determinava a obrigatoriedade dos EM para adotar o IVA com base na tributação indireta, o mais tardar a partir de 1 de janeiro de 1970. Por outro lado, a Segunda Diretiva apresentava já o que viria a ser o sistema comum do IVA, acolhido na Sexta Diretiva.

No que concerne à Segunda Diretiva, 67/228/CEE, esta já vem apresentar de forma mais pormenorizada o âmbito de aplicação do sistema comum do IVA.

#### **3.3.2. Segunda fase de Harmonização**

Na ótica de Palma, C. (2020:37-38), a segunda fase de harmonização acontece a 21 de abril de 1970 após a aprovação da decisão relativa à substituição das contribuições financeiras dos EM por recurso das comunidades, entre os quais uma percentagem do IVA calculado de acordo com uma base de incidência virtual, determinada de forma uniforme nos EM. Nesta fase, é também aprovada a Sexta Diretiva<sup>35</sup> que segrega o sistema comum do IVA, integrando um conjunto de disposições mais restritas definidas até à altura, caracterizando-se pelo surgimento de uma base de incidência uniforme, aqui nomeada como matéria coletável.

A Sexta Diretiva vem no seguimento de um sistema de IVA cada vez mais harmonizado, procurando assim combater algumas das falhas que foram encontradas nas Primeira e Segunda Diretivas, nomeadamente com as isenções concedidas aos EM. A existência da Sexta Diretiva motivou a adoção de algumas alterações, nomeadamente a obrigatoriedade da aplicação do IVA na fase de retalho, até à data facultativa, promovendo a uniformização da base de incidência, tornando também o imposto mais abrangente. Adicionalmente, esta diretiva estabelece uma lista de isenções, designadas por modalidades de dedução do imposto,

---

<sup>35</sup> Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977, JO n.º L 145, de 13.6.77

para além de vir estabelecer alguns regimes especiais, quanto à atividade agrícola e para as pequenas e médias empresas.

### 3.3.3. Terceira fase de Harmonização

Segundo Palma, C. (2020:38-40), a terceira fase de harmonização do IVA surge no seguimento de dois acontecimentos, nomeadamente:

- A aprovação do Livro branco para a realização do mercado interno (1985); e
- Entrada em vigor do Ato Único Europeu (1987).

Quanto ao primeiro, na ótica de Vasques, S. (2020:55-60), o Livro Branco surge para estabelecer as regras que permitissem a livre circulação de bens e serviços entre os EM, de forma a igualar a livre circulação que cada um deles detém nos seus países. O trabalho que implicava a implementação das medidas constantes deste Livro Branco considerava-se como uma medida de carácter ambicioso. Assim, Vasques S. (2020: 55-57) identifica três pontos essenciais, nomeadamente:

- 1) Eliminação das fronteiras fiscais entre os EM, sujeitando o IVA ao princípio da tributação na origem. Vejamos abaixo a tabela explicativa:

**Tabela 2 – Explicitação das regras existentes com e sem a aprovação do Livro Branco**

| Antes da aprovação do Livro Branco:  | Depois da Aprovação do Livro Branco, pretendia-se:   |
|--|--|
| As transações entre os EM encontravam-se sujeitas aos mesmos mecanismos de aplicação que as transações internacionais – <b>princípio de tributação no destino.</b> | As transações entre os EM seriam tributadas como qualquer transação interna – <b>princípio de tributação na origem.</b>  |
| <b>Regra:</b> Isenção ou reembolso na exportação, os bens circulavam com suspensão de imposto até ao destino, onde era tributada a importação.                     | <b>Regra:</b> Passaria a tributar-se no estado de origem, aplicando o vendedor o imposto que aí vigorasse, não havendo tributação no estado de destino. Onde, neste último, o comprador deduziria o IVA suportado nessas transações intracomunitárias tal como deduz o IVA suportado em transações internas, |

**Fonte:** Criação própria através da leitura Vasques, S. (2020). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*.

Coimbra: Almedina.

- 2) Implementação de uma câmara de compensação entre os EM por forma a garantir que o IVA liquidado no país de origem e deduzido no de destino, é creditado a este último.
- 3) Teria de existir uma aproximação das taxas de imposto entre os EM, balizadas por estreitos limites.

Neste *Livro Branco* destaca-se a data de 31 de dezembro de 1992, data esta que seria o prazo que os EM teriam para chegar a acordo sobre a extinção das barreiras fiscais existentes, existindo uma grande calendarização para o efeito.

Quanto ao segundo, o Ato Único Europeu (AUE) baseava-se principalmente nos seguintes objetivos:

- A Revisão dos Tratados de Roma<sup>36</sup>;
- Até 1 de janeiro de 1993 pretendia relançar a integração europeia e materializar o mercado interno; e
- Proceder à alteração de determinadas regras de funcionamento e aumentar a atuação das instituições europeias em diversos domínios.

O AUE veio confirmar a data para extinção das barreiras fiscais, já mencionada no *Livro Branco* a 1 de janeiro de 1993, onde deveria ser assegurado um espaço sem fronteiras que permitisse a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais.

É possível aferir que estes dois acontecimentos visavam:

- ✓ Harmonizar as regras existentes à data;
- ✓ Suprir barreiras fiscais;
- ✓ Aproximar cada vez mais as legislações fiscais dos países envolventes.

Não obstante a ambição do projeto, foi igualmente registado resistência por parte dos EM na sua aplicação.

Após a aprovação do AUE, foi apresentada pela Comissão, a 21 de agosto de 1987, as “*propostas de Cockfield*” e/ou “*pacote de Cockfield*”, pensadas por Lord Cockfield, pessoa

---

<sup>36</sup> Tratados que instituíram a Comunidade Económica e Europeia e a Comunidade Europeia da Energia Atómica.

responsável pelos assuntos fiscais na Comissão até ao ano de 1989, propostas estas, no sentido de obtenção de uma maior harmonização fiscal no que concerne à tributação indireta e a supressão das barreiras fiscais.

As propostas de Cockfield centravam-se na criação de um sistema de compensação por forma a assegurar uma atribuição de receitas ao Estado-Membro que efetuasse o consumo dos bens e serviços, a aproximação de taxas de IVA (limitar a distorção da concorrência) e o princípio de tributação na origem (considerar-se o local da transação aquele no qual os bens e serviços são vendidos). Esta situação foi rejeitada por parte do Conselho a 9 de outubro de 1989, por falta de acordo quanto à criação de um sistema de compensação de receitas. Após inúmeros retrocessos, e faltas de acordo por parte dos Estados-Membros, é em 1991 e 1992 que o Conselho aprova duas diretivas, nomeadamente:

- **Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991<sup>37</sup>** - tem como objetivo extinguir as fronteiras fiscais e ainda, segundo Palma (pág. 40) vem no sentido de instituir um regime transitório de tributação no destino para as transações intracomunitárias;
- **Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992<sup>38</sup>** - tem como objetivo a aproximação das taxas de IVA aplicáveis, implementou taxas mínimas para a taxa normal de 15%, para a reduzida 5% e extinguiu as taxas agravadas.

Segundo Palma (2020), estas duas diretivas representam dois grandes marcos nesta terceira fase de harmonização. Sendo que a Comissão Europeia altera a sua estratégia, mantendo como objetivo final a constituição de um mercado único europeu. Neste momento, e como já referido, foi criado um regime transitório que mantivesse em vigor o princípio da tributação no país de destino, aqui os bens não são tributados aquando passam pela fronteira.

Com a entrada em vigor deste regime transitório podemos verificar o seguinte:

- Os termos exportação e importação passavam a utilizar-se para caracterizar as transações entre os países da Comunidade e os exteriores a esta; e
- Transações efetuadas no interior da Comunidade passavam a designar-se aquisições e/ou vendas intracomunitárias.

---

<sup>37</sup> Jornal Oficial nº L 376 de 31/12/1991

<sup>38</sup> Jornal Oficial nº L 316 de 31/10/1992

Tendo em conta, a designação das operações com a implementação deste regime transitório, verificamos que é mantido o princípio da tributação do destino nas operações entre os sujeitos passivos de IVA dos diferentes EM. No entanto, é definido pela Comissão o princípio de tributação na origem nas operações entre particulares (com algumas exceções), sem que se criasse qualquer tipo de obstáculos à livre circulação. Pelo que, são criados regimes especiais baseados no princípio de tributação no destino, nomeadamente os regimes aplicados às vendas à distância, aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos e a aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos isentos e por pessoas coletivas não sujeitos passivos, algumas destas operações iremos abordar mais à frente.

Com o passar dos anos o objetivo passava por tornar um regime transitório num regime definitivo, sendo que em outubro de 1994 o Conselho Ecofin<sup>39</sup> recomenda algumas medidas para que o regime definitivo seja instituído. Segundo Palma, C. (2020:41), o Conselho, nestas recomendações, refere quatro objetivos fundamentais:

1. Simplificação das obrigações administrativas tanto para os sujeitos passivos como para as administrações fiscais;
2. Simplificação da legislação;
3. Manutenção do mesmo nível de receitas dos Estados-Membros, sem agravamento dos riscos de fraude; e
4. Manutenção da neutralidade de imposto em termos concorrenciais.

O seguinte acontecimento a destacar dá-se em 1996 com a apresentação por parte da Comissão Europeia de um Programa para o Mercado Único, tendo-se chegado à conclusão de que as medidas a serem aplicadas até à data seriam pouco flexíveis, daí a resistência dos EM. Nesse momento, a Comissão vem relevar a importância de serem implementadas medidas de aperfeiçoamento ou modernização do sistema comum do IVA.

Este programa vem dividir por fases a implementação do princípio de tributação no destino ao invés do princípio de tributação na origem alterando o dito sistema comum do IVA. Conforme é referido por Palma, C. (2020:42), este novo sistema comum caracteriza-se por ter três pilares distintos e essenciais, nomeadamente:

---

<sup>39</sup> O Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros – ECOFIN) é responsável pela política da UE em três domínios principais: política económica, fiscalidade e regulamentação dos serviços financeiros.

1. A definição de um lugar único para a tributação de todas as operações praticadas pelos sujeitos passivos no interior da Comunidade, a saber, o EM onde o sujeito passivo se encontre registado para efeitos de IVA, independentemente do local da prática das transações, com exercício do direito à dedução naquele EM;
2. Repartição das receitas pelos EM com base em estatísticas macroeconómicas do consumo (dados globais do consumo de cada EM);
3. Maior aproximação das taxas de IVA.

Este programa, que alterava o Sistema Comum do IVA, iria passar por diferentes etapas que ocorreriam entre 1996 e 1999. Dada a complexidade de aplicação inerente, acabou por não ser aprovado por parte dos EM.

De acordo com Vasques. S. (2020:61-62), o panorama existente implicava a adoção de uma nova estratégia pela Comissão, pois necessitava de seguir um novo caminho e proceder a uma abordagem ligeiramente diferente daquela que foi tomada até à data, menos ambiciosa e mais assertiva. No ano de 2000, seguindo esta mesma lógica, a Comissão apresenta uma estratégia que visava o aperfeiçoamento do funcionamento do sistema comum do IVA no mercado interno, denominada “*Estratégia para Melhorar o Funcionamento do Sistema do IVA no Mercado Interno*”. O princípio da tributação na origem continua a ser o objetivo principal, contudo, dada a resistência que os EM foram apresentando ao longo do tempo, acabou por se tornar um objetivo a ser atingido num período de tempo mais alargado, ao invés da tentativa de aplicação dentro de um curto espaço de tempo possível e sem uma data previamente definida como o sucedido até à data.

Ainda assim, segundo Palma, C. (2020:45), o objetivo acabou por ser o de melhorar o princípio de tributação no destino, que se realizaria através da aprovação de inúmeras diretivas criadas por forma a proceder ao tratamento de problemas específicos. Esta nova estratégia assentava em quatro objetivos fundamentais: simplificar e modernizar as regras que existiam até àquele momento, as disposições existentes teriam de ser aplicadas de forma igual e por último, a cooperação administrativa entre os EM teria de sofrer alterações.

Com o crescimento do fenómeno da globalização e com o crescimento tecnológico, foi possível aferir-se ao longo dos anos que a Comissão pretendia caminhar no sentido de proceder à simplificação de medidas no que concerne à aplicação do IVA no setor do comércio eletrónico, radiofusão e teledifusão. Por outro lado, destacam-se outros âmbitos de aplicação do imposto, nomeadamente nos serviços postais, nas regras quanto à faturação, o

tratamento das autoridades públicas e de interesse geral, tratamento de serviços de seguro e financeiros, regras relativas às transmissões de bens e a melhoria no que diz respeito à cooperação administrativa.

Assim, a Comissão foi adotando medidas ao longo dos anos, nomeadamente em 2006 com a Diretiva 2006/18/CE do Conselho quanto às taxas reduzidas de IVA, que reformula a Diretiva 77/388/CEE de 17 de maio de 1977 referente à harmonização dos impostos incidentes no volume de negócios dos EM. A nova Diretiva vem no sentido de agregar as disposições da Sexta Diretiva consideradas ultrapassadas.

Importa ainda referir que no ano de 2008 surge a Diretiva 2008/8/CE do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, onde se destaca a aplicação de disposições quanto à aplicação do princípio de tributação do destino de determinados serviços, telecomunicações, radiofusão e serviços prestados por via eletrónica, implementadas pela criação do Balcão Único, denominado MOSS.

A criação deste mecanismo foi muito importante, uma vez que, segundo Nunes, A. (2019:246), veio permitir às empresas a prestação de tipo de serviços a consumidores finais na UE, após se registarem apenas uma vez para efeitos de IVA junto das autoridades fiscais do seu EM de origem, em vez de procederem ao registo para efeitos de IVA em todos os EM da UE a que fornecem este tipo de serviços.

A 1 de dezembro de 2010 apresenta-se um Livro Verde para o futuro do IVA, tendo sido solicitado aos EM que efetuassem uma partilha de ideias quanto a certas questões para que fosse apresentado até final de 2011 uma Comunicação com base nos resultados obtidos. Esta Comunicação sobre o Futuro do IVA consistia na criação de um sistema de IVA mais simples, robusto, neutro, e eficiente adequado ao Mercado Único e mantém a ideia de que não se iria atingir o princípio de tributação na origem, mas sim manter-se o princípio de tributação no destino com melhorias e sempre no sentido de corrigir as falhas existentes.

Assim, o objetivo de se tornar um imposto cada vez mais harmonizado prende-se com a necessidade de combater a fraude e evasão fiscal. Neste sentido, o tipo de fraude mais comum nas operações intracomunitárias é a fraude carrossel, responsável pela perda de milhares de milhões de euros de receita dos EM da UE. De forma mais simples, a ideia principal é a de que o indivíduo cuja intenção de cometer uma fraude se regista para efeitos de aplicação do IVA nas operações que viria a praticar, efetua a aquisição de mercadoria isenta de outro EM da UE procedendo *a posteriori* de uma venda onde líquida o imposto,

não efetuando o pagamento do IVA devido ao EM. Este é um dos tipos de fraude leva à perda de um enorme valor de IVA aos EM da UE, conforme é possível aferir através da Figura 4:

**Figura 3 – Valor em milhões de euros da perda de receita de IVA nos diversos países da União Europeia.**

|   | 2014    | 2015    | 2016    | 2017    | 2018    |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|
| Belgium                                 | 2,755   | 3,822   | 3,513   | 3,856   | 3,817   |
| Bulgaria                                | 1,086   | 965     | 620     | 649     | 614     |
| Czechia                                 | 2,345   | 2,837   | 2,354   | 1,991   | 2,187   |
| Denmark                                 | 3,006   | 2,938   | 2,539   | 2,509   | 2,248   |
| Germany                                 | 26,800  | 20,891  | 21,132  | 21,800  | 22,077  |
| Estonia                                 | 200     | 113     | 115     | 137     | 127     |
| Ireland                                 | 878     | 1,712   | 1,425   | 1,592   | 1,682   |
| Greece                                  | 4,811   | 5,660   | 6,258   | 7,256   | 6,570   |
| Spain                                   | 6,999   | 4,370   | 4,577   | 5,033   | 4,909   |
| France                                  | 17,066  | 15,841  | 14,121  | 11,829  | 12,788  |
| Croatia                                 |         | 630     | 447     | 378     | 252     |
| Italy                                   | 41,250  | 39,358  | 38,314  | 35,363  | 35,439  |
| Cyprus                                  |         |         | 97      | 93      | 77      |
| Latvia                                  | 460     | 472     | 297     | 348     | 256     |
| Lithuania                               | 1,115   | 987     | 988     | 1,111   | 1,232   |
| Luxembourg                              | 139     | 90      | 314     | 92      | 199     |
| Hungary                                 | 2,215   | 2,018   | 1,743   | 1,835   | 1,190   |
| Malta                                   | 293     | 188     | 213     | 174     | 164     |
| Netherlands                             | 4,248   | 5,010   | 2,651   | 2,496   | 2,278   |
| Austria                                 | 2,569   | 2,489   | 2,466   | 2,645   | 2,908   |
| Poland                                  | 9,483   | 9,847   | 7,893   | 6,044   | 4,451   |
| Portugal                                | 2,338   | 2,230   | 2,123   | 2,062   | 1,889   |
| Romania                                 | 7,850   | 6,917   | 6,518   | 6,077   | 6,595   |
| Slovenia                                | 335     | 271     | 188     | 159     | 148     |
| Slovakia                                | 2,112   | 1,975   | 1,443   | 1,443   | 1,579   |
| Finland                                 | 1,233   | 1,095   | 985     | 1,106   | 807     |
| Sweden                                  | 1,302   | 1,207   | 665     | 872     | 306     |
| United Kingdom                          | 19,427  | 20,144  | 19,802  | 21,982  | 23,452  |
| EU-28,<br>EU-27 (2018),<br>EU-26 (2014) | 162,115 | 153,899 | 143,798 | 140,935 | 140,042 |

Fonte: VAT Gap | Fonte: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States

Através da observação da Figura 4, é possível aferir que, ao longo dos anos, a receita de IVA que os EM deveriam ter dadas as transações neles efetuadas não é a correta, existindo um enorme “gap”, ou seja, uma enorme diferença de valores. A maioria dos EM descritos na figura vêm apresentando uma ligeira diminuição deste “gap”, contudo ainda se verifica que o mesmo ocorre e com valores elevados.

Assim, revela-se de extrema importância a análise de um sistema de IVA cada vez mais harmonizado e imune a fraudes e evasões fiscais, daí a necessidade na sua constante reforma. Neste sentido, em 2016 surge o denominado *Plano de Ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de agir*, que consiste:

*“O presente plano de ação define a via para a criação de um espaço único do IVA na UE. Um espaço único do IVA que possa apoiar um mercado único mais aprofundado e mais*

*equitativo que contribua para impulsionar o emprego, o crescimento, o investimento e a competitividade. Um espaço do IVA que seja adequado ao século XXI.”*

Assim, surge a necessidade de serem vistas alterações e/ou inserções de disposições às aquelas já aplicáveis, nomeadamente, a necessidade da adaptação de um sistema de IVA à economia digital, o combate à fraude e evasão fiscal, o aumento da eficiência do IVA com uso das tecnologias entre outras. Desde o ano de apresentação, são expostas à Comissão Europeia inúmeras propostas de diretivas IVA por forma a alterarem a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 e assim possibilitarem o alcance dos objetivos traçados do Plano de Ação sobre o IVA. Estas diretivas e propostas de regulamento de execução, assentam essencialmente na criação de um sistema de IVA comum a todos os EM e ainda aumentar a cooperação administrativa entre eles.

## **4. Medidas Simplificativas, “soluções rápidas” ou “quick-fixes”**

### **4.1. Enquadramento**

Segundo Machado de Almeida, M. & Silva, S. (2019:269), em 2016, a Comissão Europeia, numa Comunicação relativa a um Plano de Ação sobre o IVA, denominada “*Rumo a um espaço único do IVA na União Europeia – Chegou o momento de decidir*” comunicou a sua intenção de adotar um regime definitivo de IVA respeitante ao comércio intra-União - baseado no princípio da sua tributação no EM do destino dos bens, a fim de criar um espaço único de IVA na UE. O Conselho Europeu vem defender nas suas conclusões que, enquanto decorriam os trabalhos da Comissão sobre o regime definitivo de IVA para as trocas comerciais intra-União, deviam ser introduzidas melhorias no atual sistema de IVA, tendo sido solicitadas alterações a curto prazo, relativas às trocas comerciais transfronteiriças realizadas entre empresas (B2B – *Business to Business*), com o objetivo de alcançar um sistema de IVA assente na tributação com base no destino. Em concreto, o Conselho solicitou alterações com respeito a quatro medidas, entretanto denominadas de *Quick Fixes*, (em português, soluções rápidas). Neste âmbito, é pretendido, e com respeito a relações B2B, regular situações relativas (i) a vendas à consignação, (ii) a transações em cadeia, (iii) à prova do transporte para efeitos de acesso à isenção e, (iv) ao número de identificação de IVA.

Importa ainda referir que o objetivo da União Europeia se prende com a obtenção de uma maior harmonização fiscal, nomeadamente quanto ao IVA. Uma vez que este imposto apresenta diferentes taxas a nível europeu, podendo originar uma distorção da concorrência,

atribuindo uma maior importância à necessidade de o harmonizar. Em outubro de 2017 torna-se pública a Proposta de Diretiva do Conselho que visa a alteração da já conhecida Diretiva 2006/112/CE, no que concerne à simplificação de determinadas regras aplicáveis no sistema do IVA, consagra ainda um regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre os EM.

Com base na Proposta supramencionada, foram publicados no dia 4 de dezembro de 2018 os seguintes documentos:

- Diretiva da EU 2018/1910 do Conselho – visando a alteração da Diretiva 2006/112/CE. Aquando da criação desta Diretiva, as medidas adstritas a ela deveriam ver a sua aplicação implementada a partir de 31 de dezembro de 2019; e
- Regulamento de Execução (EU) 2018/1912 do Conselho – visando a alteração do Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011, no que respeita à aplicação de determinadas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias. Já o Regulamento de Execução seria expectável que a sua aplicação ocorresse a 1 de janeiro de 2020.

O nome “*soluções rápidas*” poderia estar associado ao período de aplicação adstrito à aplicação destas medidas, período este de curta duração, pelo que o nome indicava que serviriam apenas para tratar de carências pontuais, sendo que, posteriormente, surgiriam novas medidas, ao contrário do que o nome indicava, uma vez que estas medidas estariam associadas a um caráter definitivo e não transitório. As medidas de simplificação centram-se essencialmente em dois pontos fulcrais, nomeadamente:

- Uniformizar o tratamento em sede de IVA das transmissões intracomunitárias de bens em cadeia; e
- Simplificar e harmonizar o regime à consignação em operações intracomunitárias.

#### **4.2. Regime de Vendas à Consignação**

Nas palavras de Machado de Almeida, M. & Silva, S. (2019:271), a venda de bens à consignação consiste no contrato pelo qual uma das partes (consignante) entrega à outra (consignatário) determinada quantidade de bens para que esta (consignatário) os coloque à venda, reservando para si (consignante) a propriedade dos mesmos, e nessa medida, a possibilidade de reaver os bens que não sejam vendidos. Segundo as notas explicativas da

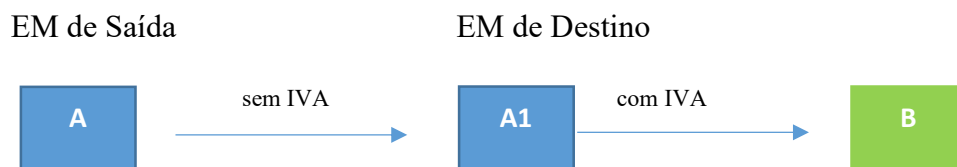
UE, com as regras em vigor antes da implementação das novas medidas, considera-se que um sujeito passivo, que transfira os seus bens de um EM para existências que se encontrem noutra EM, realizou uma entrega intracomunitária isenta de imposto no EM de partida dos bens. Simultaneamente, esta empresa tem de contabilizar o IVA sobre a aquisição intracomunitária de bens no EM de chegada dos bens. Na prática, esta situação significa que uma empresa, que transfira bens para outra EM, tem de cumprir igualmente as obrigações em matéria de IVA no EM de chegada (registo para efeitos de IVA, apresentação de uma declaração de IVA e contabilização do IVA devido sobre a aquisição intracomunitária na referida declaração). Sempre que os bens sejam transferidos de um EM para existências que se encontrem noutra EM com vista à entrega subsequente a um adquirente ou destinatário, a empresa que transfere e entrega posteriormente estes bens, além de declarar uma aquisição intracomunitária de bens, sendo igualmente obrigada a contabilizar o IVA sobre a entrega (interna) no EM que as existências se encontrem (a menos que seja aplicável o mecanismo de autoliquidação, normalmente com base no Artigo 194.º, DIVA). A simplificação do regime das vendas à consignação, adotada pelo Conselho, liberta as empresas que transferem bens entre dois EM com vista à sua entrega subsequente a um adquirente previsto já conhecido, dos encargos administrativos associados à obrigação de cumprir as exigências em matéria de IVA no EM que as existências se encontrem.

Posto isto, aquando se realiza uma venda de bens à consignação entre sujeitos passivos de IVA situados em diferentes EM da UE, o procedimento a adotar antes das medidas simplificativas serem aplicadas é o seguinte:

- Em primeiro lugar, assume-se a existência de uma transmissão intracomunitária de bens, efetuada pelo sujeito passivo consignante;
- Segue-se a esta, uma aquisição intracomunitária de bens também pelo sujeito passivo consignante (registado no país de chegada dos bens para efeitos de IVA);
- Terminando com uma transmissão interna de bens, entre o sujeito passivo registado para efeitos de IVA no Estado de chegada dos bens (consignante) e o sujeito passivo de IVA situado no EM de chegada dos bens.

De forma sucinta e ilustrativa, a figura abaixo faz referência a este processo, em vigor até a implementação das novas medidas de simplificação, com base em Machado de Almeida, M. & Silva, S. (2019:273):

**Figura 4 – Explicitação do regime de vendas à consignação antes do surgimento das medidas de simplificação.**



**Fonte:** Autoria própria, mas baseado em Machado de Almeida, M. & Silva, S em Cadernos IVA 2019.

Legenda:

- A – Consignante.
- A1 – Registo para efeitos de IVA do consignante.
- B – Consignatário.

De forma sucinta, o que podemos observar é a existência de uma transmissão intracomunitária de bens de um EM para outro distinto, efetuada pelo consignante (sem a aplicação de IVA), sendo que para o mesmo consignante, esta terá um registo para efeitos de IVA num outro EM (Destino) que efetuará a aquisição intracomunitária de bens e por último irá efetuar a transmissão de bens ao consignatário onde aplicará o IVA devido. Com a introdução das medidas simplificativas e/ou *quick-fixes* no que concerne ao regime de vendas à consignação entre sujeitos passivos de IVA diferentes prevê-se que todo este regime acima descrito se torne mais simples, nomeadamente com a dispensa de registo de IVA pelo consignante, no caso do EM de destino, o que vem retirar burocracia em todo este procedimento.

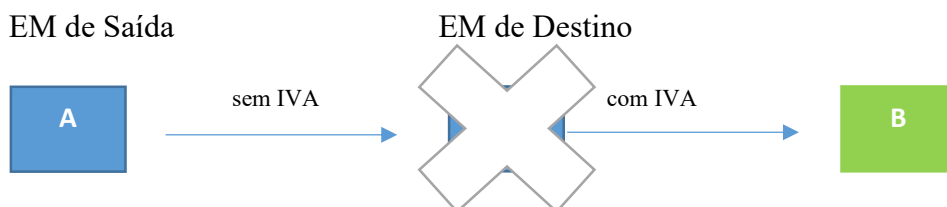
Segundo as notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à consignação às operações em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens (“soluções rápidas para 2020”) (2019:13), no que diz respeito a este regime, esta simplificação tem de obedecer os seguintes requisitos cumulativos:

- Tanto o fornecedor como o adquirente previsto são sujeitos passivos;
- O fornecedor não tem a sede da sua atividade económica nem dispõe de um estabelecimento estável no EM para o qual os bens são expedidos ou transportados;

- O fornecedor regista a expedição/transporte dos bens num registo;
- Os bens são transportados de um EM para outro com vista à sua entrega neste último, numa fase posterior e após a chegada a um adquirente previsto;
- O fornecedor menciona o número de identificação IVA do adquirente previsto no respetivo mapa recapitulativo (apenas este número e não o valor dos bens) apresentado para o período em que o transporte dos bens tem lugar;
- O adquirente previsto é identificado para efeitos do IVA no EM para o qual os bens são transferidos;
- A identidade e o número de identificação IVA do adquirente previsto são conhecidos do fornecedor à data do início da expedição ou do transporte;
- Os bens são transportados de um EM para outro, excluindo, deste modo, da simplificação as importações, exportações e entregas num único EM.

Posto isto, verifica-se então uma transmissão intracomunitária de bens seguida de uma aquisição intracomunitária pelo sujeito passivo consignatário, sem a necessidade de registo para efeitos de IVA do consignante. Esta transação será isenta de IVA, vejamos então a alteração:

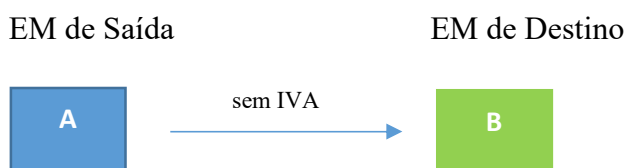
**Figura 5 - Explicitação do regime de vendas à consignação após o surgimento das medidas de simplificação (parte 1)**



**Fonte:** Autoria própria, mas baseado em Machado de Almeida, M. & Silva, S em Cadernos IVA 2019.

Exclui-se então o registo para efeitos de IVA do sujeito passivo, consignante, verificando-se:

**Figura 6 - Explicitação do regime de vendas à consignação após o surgimento das medidas de simplificação (parte 2)**



**Fonte:** Autoria própria, mas baseado em Machado de Almeida, M. & Silva, S em Cadernos IVA 2019.

Legenda:

A – Consignante.

B – Consignatário.

Segundo Machado de Almeida, M. & Silva, S. (2019:274), este regime só pode ser aplicado (salvo exceções) se a entrega dos bens ao sujeito passivo consignatário seja efetuada dentro de um prazo de 12 meses. Se tal não acontecer, a isenção cessa, uma vez que será considerado para efeitos de liquidação do IVA uma transmissão onerosa de bens e ser-lhe-ão aplicadas as devidas taxas. Importa ainda referir que este requisito temporal (entrega no prazo de 12 meses) só será afastado nos seguintes casos:

- Não tendo sido transferida a propriedade dos bens, estes terem sido reexpedidos para o EM de saída; e
- O sujeito passivo de IVA consignante regista (no registo de bens expedidos) a reexpedição dos bens.

Adicionalmente, os sujeitos passivos que beneficiem deste regime, que transfiram os bens ou a que os bens lhes sejam entregues devem manter um registo para que a Administração fiscal possa aferir a correta aplicação deste regime. A solução que esta medida de simplificação vem introduzir é no sentido de diminuir a burocracia existente, com a exclusão da necessidade de registo para efeitos de IVA no país de destino pelo consignante.

Por último, importa aferir quais os Artigos da Diretiva IVA relacionados com esta simplificação do regime de vendas à consignação:

- Artigo 17.º-A – disposição geral deste regime, onde podemos encontrar as regras de simplificação;
- Artigo 243.º, n.º 3 – obrigatoriedade de manter determinados registos para efeitos deste regime de consignação, para que a Autoridade fiscal verifique se foi corretamente aplicado;
- Artigo 262.º, n.º 2 – obrigatoriedade de indicar no mapa recapitulativo o número de identificação fiscal do adquirente para o qual tenham sido transportados bens sobre este regime, e de conceder determinadas informações sobre possíveis alterações que possam ocorrer face às já apresentadas.

Quanto ao Artigo do Regulamento de Execução relacionado com esta simplificação do regime de vendas à consignação:

- Artigo 54.º-A – define mais minuciosamente e com pormenor as regras sobre os registos mantidos para efeitos de aplicação deste regime.

### **4.3. Transações em cadeia**

As transações em cadeia correspondem à sucessiva entrega dos mesmos bens quando estes bens são objeto de um único transporte intracomunitário entre dois EM distintos.

As disposições aplicáveis antes da simplificação destas transações, centravam-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que referia que o transporte intracomunitário de bens só poderia ser aplicável a uma das entregas efetuadas dentro destas transações, que tenha a possibilidade de beneficiar da isenção para entregas comunitárias<sup>40</sup>. A Diretiva IVA, antes da implementação destas alterações com estas medidas de simplificação não continha regras específicas a aplicar aquando se verifique este tipo de transações. Pelo que, eram avaliados caso a caso determinadas situações por forma a aferir a imputação da entrega intracomunitária de bens a determinada transação na cadeia.

Esta situação carecia de uma avaliação muito específica teria de ser efetuada caso a caso, não existindo nenhuma regra específica possibilitava os EM de efetuarem diferentes leituras o que poderia ter como consequência a falta de tributação ou mesmo a dupla tributação. Assim, a Diretiva IVA vem introduzir com o seu Artigo 36.º -As regras mais singulares para imputar o transporte intracomunitário dos bens a uma entrega concreta no âmbito das referidas transações em cadeia.

Segundo Machado de Almeida, M. & Silva, S. (2019:276), resulta deste Artigo que caso os mesmos bens sejam objeto de entregas sucessivas e sejam expedidos ou transportados a partir de um EM para outro diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário da cadeia, este transporte é exclusivamente imputado à entrega efetuada ao operador intermediário.

Para que as disposições deste Artigo sejam aplicadas, as notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à consignação às operações

---

<sup>40</sup> Artigo 138.º, Diretiva IVA.

em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens (“soluções rápidas para 2020”) (2019:47-48), aferem que devem verificar-se determinados requisitos, nomeadamente:

- Os bens devem ser entregues sucessivamente. Deste modo, é necessário que pelo menos três pessoas participem na operação em cadeia;
- Os bens devem ser expedidos ou transportados de um EM para outro. Consequentemente, as operações em cadeia que envolvam importações e exportações ou que envolvam apenas entregas no território de um Estado-Membro não são abrangidas pela disposição;
- Os bens devem ser transportados ou expedidos diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário ou adquirente da cadeia.

Adicionalmente, as referências às alíneas presentes neste Artigo da Diretiva IVA referem:

- Artigo 36.º-A, n. 1 – disposição geral (como já referido, o transporte é imputado à entrega efetuada ao operador intermediário);
- Artigo 36.º-A, n. 2 – possibilidade de excetuar a regra geral presente na alínea anterior. Acontece quando o operador intermediário comunica ao seu fornecedor o seu número de identificação IVA, emitido pelo EM a partir do qual os bens são expedidos ou transportados. Neste caso, a expedição ou o transporte dos bens é imputado à entrega efetuada pelo operador intermediário.
- Artigo 36.º-A, n. 3 – vem definir o conceito de operador intermediário<sup>41</sup>.

De forma sucinta, no âmbito destas transações em cadeia ou “*supply chain*”, os casos em que se verificava uma transmissão sucessiva de bens que viriam a ser objeto de um único transporte intracomunitário, e onde vigorava uma incerteza quanto as regras a serem nele aplicadas, determinava-se agora com a introdução deste Artigo uma regra comum a ser aplicada por todos os EM de que o transporte intracomunitário só deverá ser imputado a uma das entregas, e só essa entrega beneficiaria de isenção de IVA, evitando assim discrepâncias na aplicação.

---

<sup>41</sup> “Trata-se do fornecedor da operação em cadeia, que não o primeiro fornecedor, que procede à expedição ou ao transporte dos bens, por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta. Para comprovar a sua qualidade de operador intermediário, tem de manter provas de que transportou os bens por si próprio ou que organizou o transporte dos bens com um terceiro agindo por sua conta”.

#### **4.4. Prova de Transporte – Isenção de IVA nas Transações Intracomunitárias de Bens**

A terceira medida de simplificação encontra-se adstrita à aplicação da isenção para as transações intracomunitárias, nomeadamente quanto ao controlo da mesma. A inserção desta medida de simplificação prende-se com a necessidade de adoção de novas medidas que possibilitem o sujeito passivo de usufruir a isenção de aplicação do imposto nas transações intracomunitárias de bens. Como tal, é fundamental destacar quais os requisitos necessários para proceder à aplicação da isenção de IVA nas transações intracomunitárias de bens antes da introdução das novas medidas de simplificação. Nesse sentido, o Artigo 14.º alínea a) do RITI explicita quais as condições necessárias, nomeadamente:

- i. Os bens têm de ser expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro EM com destino ao adquirente;
- ii. O adquirente seja uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos de IVA noutro EM, que utilize o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a referida aquisição e que, nesse EM se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

No seguimento da aplicação da isenção de IVA estabelecida no Artigo 14.º do RITI, uma vez que a legislação carecia de classificar expressamente quais os meios válidos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção. Admitindo-se que a prova da saída dos bens do território nacional, ser o requisito fulcral, a Direção de Serviços do IVA veio esclarecer através da publicação do Ofício-Circulado n.º 30.009/1999, de 10 de dezembro qual a documentação necessária, considerando alguns meios de prova opcionais, referidos abaixo:

- Documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, podem ser, respetivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybil I" - AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing" - B/L);
- Contratos de transporte celebrados;
- Faturas das empresas transportadoras;
- Guias de remessa;

- Declaração, nos EM de destino dos bens, por parte dos respetivos adquirentes, relativa ao conjunto de aquisições intracomunitárias de bens celebradas.

Por outro lado, com a introdução das medidas de simplificação foram introduzidas novas disposições, nomeadamente o Artigo 45.º-A, do Regulamento de Execução 1912/2018, de 4 de dezembro. Este explicita a que a aplicação da isenção apenas ocorrerá na circunstância em que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um EM para outro, mas dentro da Comunidade. Assim, através da leitura através da leitura das alíneas a) e b) do número 3 do Artigo 45.º-A, do Regulamento de Execução 1912/2018, de 4 de dezembro e com base na publicação da OCC, são reconhecidos quais os documentos que devem servir de prova por forma a possibilitar a aplicação das isenções, diferenciando dois tipos de situações, designadas de presunções inilidíveis, conforme a Tabela 2 adaptada:

**Tabela 3 – Provas de transporte necessárias nas presunções inilidíveis para aplicação da isenção.**

| <b><u>Situação 1</u></b><br>Quando o transporte é efetuado pelo fornecedor ou por terceiro (por conta do fornecedor)  | <b><u>Situação 2</u></b><br>Quando o transporte é efetuado pelo adquirente ou por terceiro (por conta do adquirente)   |
|---|--|
| Nesta situação o fornecedor necessita de ter na sua posse dois elementos, não contraditórios, emitidos por entidades independentes, do próprio fornecedor e do aquirente, sendo estes: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 do “Tipo A”;</li> <li>• 1 do “Tipo A” e 1 do “Tipo B”.</li> </ul> | Nesta situação, verifica-se a necessidade dos requisitos estabelecidos na Situação 1, e adicionalmente a estes terão de ter também:<br><br>Documento “Tipo C” – a ser entregue pelo adquirente ao fornecedor até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega dos bens. |

Fonte: O Autor

Quanto ao tipo de documentos acima mencionados, é fundamental referir que os mesmos, descritos na alínea b) do número 3 do Artigo 45.º-A, do Regulamento de Execução 1912/2018, de 4 de dezembro, se subdividem nas seguintes tipologias:

- **Tipo A** – Documentos relacionados com o transporte ou expedição dos bens, por exemplo: uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque (*Bill of lading*), entre outros;

- **Tipo B** – Dentro deste tipo de documentação, é possível ter na sua posse os seguintes documentos:
  - Uma apólice de seguro;
  - Documentos bancários;
  - Documentos oficiais emitidos por uma entidade pública;
  - Um documento de receção que confirme a armazenagem dos bens nesse EM
- **Tipo C** - Uma declaração emitida pelo adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente, mencionando o EM de destino dos bens e a data de emissão, o nome e endereço do adquirente, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens e, no caso de entregas de meios de transporte, o número de identificação dos meios de transporte, e a identificação da pessoa que aceita os bens por conta do adquirente.

Adicionalmente, surge a possibilidade de as administrações fiscais puderem ilidir as presunções referidas (nomeadamente, situações 1 e 2). Neste caso, as notas explicativas da ue face às medidas de simplificação vêm esclarecer que esta ilisão da presunção implica, por conseguinte, que as autoridades fiscais estejam em posição de apresentar os elementos necessários que demonstrem que os bens não foram efetivamente expedidos ou transportados de um EM para um destino fora do seu território, mas dentro da Comunidade. Pode ser, por exemplo, o caso de as autoridades fiscais descobrirem, durante um controlo, que os bens ainda estão presentes no entreposto do fornecedor ou de tomarem conhecimento de um incidente durante o transporte que resultou na destruição dos bens antes de deixarem o território. Nesta circunstância, as administrações fiscais terão possibilitado o afastamento da aplicação da isenção, assim que tiverem na sua posse elementos necessários que proporcionem a elisão da presunção, ou seja, conseguirem provar que o transporte não aconteceu.

Perante a aplicação desta medida, pretende-se mitigar o impacto de situações de fraude e evasão fiscal, sendo que, de certa forma, aumentam a componente burocrática nos EM da UE que queiram usufruir da aplicação desta isenção, uma vez que, como é possível verificar, trata-se de uma lista muito específica de meios de prova a apresentar.

Posto isto, de forma sucinta, o quadro abaixo explicita as diferenças entre o regime vigente no ano de 2019 e o regime a ser aplicado com a introdução desta medida simplificativa:

**Figura 7 – Quadro comparativo quanto aos requisitos de aplicação de isenção de IVA antes e depois do surgimento das medidas de simplificação.**

|  | Até 31/12/2019  | Após 1/1/2020   | Alteração                                       |
|--|---|---|---|
| <b>Transporte dos bens</b>               | Saída território nacional para outro EM<br>Pode ser feito pelo vendedor, adquirente ou 3º por conta destes  | Saída território nacional para outro EM<br>Pode ser feito pelo vendedor, adquirente ou 3º por conta destes  | NÃO   |
| <b>Aquirente</b>                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deve estar registado no VIES</li> <li>• Deve fornecer NIF</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tem que ser sujeito passivo (ou pessoa coletiva que não seja SP) e estar registado no VIES</li> <li>• Deve fornecer NIF</li> </ul>   | NÃO. Apenas clarificação – Condição substantiva |
| <b>Fornecedor</b>                        | Deve indicar o seu NIF na fatura  | Deve indicar o seu NIF na fatura  | NÃO   |
| <b>Meios de prova expedição dos bens</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentos comprovativos do transporte: CMR, Airwaybill, Bill of lading</li> <li>• Os contratos de transporte;</li> <li>• As faturas das empresas transportadoras;</li> <li>• As guias de remessa; ou</li> <li>• Casos em que não é o vendedor a fazer o transporte: declaração, no EM de destino, por parte do adquirente, de aí ter efetuado as AIB, podendo ainda o fornecedor pedir cópias dos documentos de transporte ao adquirente</li> </ul> | <p><b>Situação 1:</b> transporte pelo vendedor 2/2 (2 Tipo A / Tipo A/B)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 elementos de prova não contraditórios emitidos por 2 partes independentes quer do vendedor quer do comprador (p.ex. transportador e operador logístico, apólice seguro, documentos bancários do pagamento do transporte ou dos bens)</li> </ul> <p><b>Situação 2:</b> transporte pelo adquirente 2/2 + 1 (2 Tipo A / Tipo A/B)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2 elementos de prova não contraditórios emitidos por 2 partes independentes quer do vendedor quer do comprador</li> <li>• E, declaração, no EM de destino, por parte do adquirente, de aí ter efetuado as AIB, com detalhes da operação (Tipo C)</li> </ul> <p>Esta declaração tem que ser obtida até ao dia 10 do mês seguinte à entrega</p> | SIM   |
| <b>Declaração Recapitulativa</b>         | Deve reportar a TICB, mas não é condição para negar a isenção   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deve reportar informações corretas sobre a TICB</li> <li>• Deve reportar a TICB, que é condição para aplicação da isenção</li> </ul>   | SIM   |

**Fonte:** Novos procedimentos com transações intracomunitárias 2020. Transposição da Diretiva Quick Fixes e Regulamento de Execução. Disponível em: Ordem dos Contabilistas Certificados,

[https://www.occ.pt/fotos/editor2/iva\\_quick2b1.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/iva_quick2b1.pdf)

#### 4.5. Número de Identificação de IVA

A quarta “*quick fix*” encontra-se adstrita à isenção de IVA nas entregas comunitárias de bens. Segundo Machado de Almeida, M. & Silva, S. (2019:280), o regime previsto na Diretiva IVA baseava-se na obrigação do fornecedor apresentar uma declaração recapitulativa na qual estava incluído o número de identificação de IVA do adquirente o que se caracterizava por uma condição formal de acesso à isenção. Este regime, permitia às Administrações fiscais dos diferentes EM desencadear sanções que punissem informações erradas, o que não deixava de permitir a aplicação da isenção do imposto.

Com as alterações da nova Diretiva IVA, este requisito formal passa a ser um requisito substantivo, conforme é referido no preâmbulo da Diretiva:

*“no que diz respeito ao número de identificação de IVA do adquirente dos bens no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (“VIES”), atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de partida do transporte dos bens, passe a constituir, para além da condição relativa ao transporte dos bens, passe a constituir, para além da condição relativa ao transporte dos bens para fora do Estado-Membro de entrega, uma condição substantiva para aplicação da isenção, em vez de um requisito formal”.*

Tal como acontecia anteriormente à implementação das medidas de simplificação, o fornecedor tem de verificar se o número de identificação de IVA do adquirente se encontra válido no sistema do VIES antes de proceder à aplicação da isenção de IVA. Neste sentido, mantém-se o mesmo método, dado que a consequência após verificação do mesmo é que se altera, uma vez que sendo um requisito substantivo, não sendo o número válido é então afastada a possibilidade de aplicar a isenção. Nesta situação, as Administrações fiscais dos diferentes EM podem alegar que uma vez que o número não se encontra válido no sistema do VIES a isenção não se aplicará. Posto isto, a grande diferença centra-se na consequência, dado que se podia usufruir da isenção mesmo que o número não se verificasse no VIES, sendo aplicada uma multa. Com a introdução desta nova medida de simplificação, a possibilidade de usufruir da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens mesmo com o número inválido ou ausente é afastada.

Esta medida será um grande mecanismo no combate à fraude dentro da UE, uma vez que vem impossibilitar o uso da isenção de IVA ao invés de a aplicação de uma coima. Desta

forma, os EM não tentarão usar esta isenção dado que na ausência do número de identificação de IVA válido não existirá essa possibilidade.

Adicionalmente, é importante fazer uma referência ao VIES, e como se poderá verificar se o número de IVA se encontra válido no mesmo. Sendo que primeiramente se deve dirigir à seguinte ligação: [VIES \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html) - [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/vatRequest.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html)

A título de exemplo, foi colocado de um Número de Identificação Fiscal (NIF) de uma empresa aleatória no referido sistema, conforme é possível aferir através da sequência de imagens seguinte:

**Figura 8 – Exemplo de utilização Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES)**

Comissão Europeia

COMISSÃO EUROPEIA

Comissão Europeia > Fiscalidade e União Aduaneira > VIES

Validação do número de identificação para efeitos de IVA

Informações técnicas

Autocontrolo

Perguntas frequentes

Ajuda

Declaração de exoneração de responsabilidade específica relativa a este serviço

Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) Validação Nº IVA

As of 01/01/2021, the VoIV service to validate UK (GB) VAT numbers ceased to exist while a new service to validate VAT numbers of businesses operating under the Protocol on Ireland and Northern Ireland appeared. These VAT numbers are starting with the "XI" prefix, which may be found in the "Member State / Northern Ireland" drop down under the new entry "XI-Northern Ireland". Moreover, any quote of "Member State" is replaced by "Member State / Northern Ireland" and any quote of "MS" is replaced by "MS / XI". All traders seeking to validate UK (GB) VAT numbers may address their request to the UK Tax Administration.

Pode verificar a validade de um número IVA de um dado Estado Membro / Irlanda do Norte especificando o número IVA e selecionando, no menu pendente, o Estado Membro / Irlanda do Norte onde pretende que esse número seja validado.

Estado-Membro / Irlanda do Norte

Número de IVA

Estado membro / Irlanda do Norte do requerente

Número de IVA

Verificar

Fonte: VIES, disponível em [VIES \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html)

1 – Neste campo é colocado o EM pretendido, por exemplo Portugal, Espanha, Croácia, entre outros. Clicando na seta para baixo, os vários EM encontram-se listados;

2- Neste campo é inserido o NIF que se pretende aferir a validade. E de seguida seleciona-se no “Verificar”, identificado acima com o número 3.

Posteriormente, é verificado se o número se encontra válido ou não, com a imagem referida abaixo, afere-se que o NIF do exemplo colocado se encontra válido.

**Figura 9 – Exemplo de utilização Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES)**



The screenshot shows the VIES (VAT Information Exchange System) interface on the European Commission website. The page title is "Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) Validação Nº IVA". The main content area displays the following information:

- Estado-Membro / Irlanda do Norte:** PT
- Número de IVA:** PT 500781419
- Data de recepção do pedido:** 2021/10/03 20:56:13
- Nome:** ZARA PORTUGAL - CONFECÇÕES S A  
AVENIDA FONTES PEREIRA DE MELO 49  
2 ESQUERDO  
LISBOA  
1050-120 LISBOA
- Endereço:** LISBOA  
1050-120 LISBOA
- Número de Consulta:**

The status is indicated as "Sim, número de IVA válido". A left sidebar contains navigation links such as "Validação do número de identificação para efeitos de IVA", "Informações técnicas", "Autocontrolo", "Perguntas frequentes", "Ajuda", and "Declaração de exoneração de responsabilidade específica relativa a este serviço".

Fonte: VIES, disponível em [VIES \(europa.eu\)](https://vies.europa.eu)

A título de exemplo, coloquei outro NIF e verifica-se a invalidade do mesmo, conforme imagem abaixo:

**Figura 10 – Exemplo de utilização Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES)**



The screenshot shows the VIES interface with an invalid VAT number. The main content area displays the following information:

- Número de IVA inválido para transações transnacionais na UE (consultar as perguntas frequentes n.ºs 7, 11, 12, 13 e 20 para mais informações).**
- O titular do número de IVA pode contactar as autoridades competentes para uma eventual correção ou esclarecimento: [dsifae-vies@at.gov.pt](mailto:dsifae-vies@at.gov.pt)
- Estado-Membro / Irlanda do Norte:** PT
- Número de IVA:** PT 505004526
- Data de recepção do pedido:** 2021/10/03 20:57:04
- Nome:**
- Endereço:**
- Número de Consulta:**

A "Back" link is visible at the bottom of the page. The left sidebar is identical to the previous screenshot.

Fonte: VIES, disponível em [VIES \(europa.eu\)](https://vies.europa.eu)

## **5. Transposição das medidas simplificativas para o ordenamento jurídico português**

### **5.1. Enquadramento**

As alterações introduzidas ao Regulamento de Execução da Diretiva do IVA não necessitam de transposição, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 2020 para todos os EM da UE. No entanto, algumas medidas teriam de ser posteriormente esclarecidas pelo ordenamento jurídico português. No que concerne à transposição para o ordenamento jurídico português das novas medidas de simplificação, é publicada a 5 de dezembro de 2019, a Proposta de Lei n.º 7/XIV, sendo que através da leitura da referida proposta, mais concretamente, com o seu Artigo 7.º verificamos que esta lei entraria em vigor a 1 de janeiro de 2020.

Para que a mesma começasse a ter efeitos, seria necessário aguardar pela publicação da lei com todas as alterações ao Código do IVA e do RITI.

Assim sendo, com o passar do tempo, e com a falta de publicação da Lei, os sujeitos passivos começaram a questionar-se quanto à aplicabilidade destas novas medidas, nomeadamente os seus impactos práticos, pelo que foi publicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira o Ofício Circulado N.º 30218/2020, de 3 de fevereiro de 2020 com o intuito de responder aos sujeitos passivos quanto às dúvidas levantadas até ao momento, confirmando que enquanto não forem publicados disposições legais, as obrigações a cumprir em sede de IVA, terão sempre por base as disposições legais em vigor, naquele momento.

A 24 de agosto de 2020, foi publicado em Diário da República a Lei n.º 49/2020 que vem no seguimento da proposta de lei já referida. Esta Lei, tal como é identificado no seu preâmbulo:

*“Harmoniza e simplifica determinadas regras no sistema do Imposto Sobre o Valor Acrescentado no comércio intracomunitário, transpondo as Diretivas (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, e 2019/475 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2019, e alterando o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e o Código dos Impostos Especiais de Consumo.”*

Esta legislação pretende assim determinar as disposições a aplicar quanto a três medidas simplificativas, a obrigatoriedade do número de identificação de IVA do adquirente no VIES, as regras quanto às transações em cadeia e quanto às vendas à consignação. A quarta medida que respeita às provas de transporte para aplicação de isenção nas transmissões

intracomunitárias de bens, já se encontrava em vigor desde o dia 1 de janeiro de 2020. A referida Lei, surge após o incumprimento por parte do Estado Português do prazo fixado anteriormente de aplicação de 1 de janeiro de 2020 quanto à aplicação das disposições da Diretiva da (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro.

## **6. Análise da Lei n.º 49/2020 e outra legislação conexas**

Com a Lei n.º 49/2020 são introduzidas várias alterações à legislação nacional quanto ao IVA. Desta forma, importa ainda salientar que, não obstante a Lei n.º 49/2020 de 24 de agosto determinar que as alterações legislativas em apreço produzem efeitos retroativos desde 1 de janeiro de 2020, é conferida aos sujeitos passivos a possibilidade de se adaptarem ao cumprimento das obrigações de imposto que daí decorram, nomeadamente a entrega ou substituição da declaração recapitulativa, até o passado dia 31 de dezembro de 2020.

### **6.1. Requisitos para aplicação da isenção nas transmissões intracomunitárias de bens.**

Os novos requisitos para a aplicação da isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens constante do Artigo 14.º do RITI destacam-se em seguida:

- Inscrição do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES), como forma de comprovação do seu registo para efeitos de IVA noutra EM e da sua inclusão num regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, bem como a comunicação do respetivo número ao fornecedor;
- Submissão da declaração recapitulativa pelo fornecedor dos bens com as transmissões intracomunitárias de bens isentas efetuadas (exceto em casos devidamente justificados, quando o sujeito passivo corrija a falta detetada, sem prejuízo da penalidade aplicável ao caso).

Os dois requisitos identificados supra, até à data caracterizavam-se por requisitos formais que permitiam a aplicação da isenção de IVA nas transações intracomunitárias e passam a considerar-se requisitos substantivos, uma vez que afastam a possibilidade de aplicação da isenção.

Adicionalmente importa destacar que o Artigo 45.º-A do Regulamento (UE) 2018/1912 de 4 de dezembro, prevê a presunção (ilidível) de expedição ou transporte dos bens para outro EM quando os sujeitos passivos reúnam os referidos meios de prova. Por forma a combater a fraude, foi publicado o Ofício Circulado n.º 30218/2020 de 3 de fevereiro que vem clarificar e especificar regras que presumem o transporte intracomunitário.

## **6.2. Alterações quanto às transações intracomunitárias de bens em cadeia**

No âmbito das operações em cadeia (“*supply chain*”), em que se verifica a transmissão sucessiva de bens que são objeto de um único transporte intracomunitário, e onde até então vigorava a incerteza quanto ao tratamento fiscal e a inexistência de regulação, determina-se agora que o transporte intracomunitário só deverá ser imputado a uma das entregas, e só essa entrega deverá beneficiar da isenção de IVA prevista para as transmissões intracomunitárias no Artigo 14.º do RITI.

Neste contexto, estabelece-se que nas transmissões sucessivas de bens que sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional com destino a outro EM, diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário da cadeia, a expedição ou transporte é imputada à transmissão de bens efetuada ao sujeito passivo intermédio. Contudo, nos casos em que o sujeito passivo intermédio comunica ao fornecedor o seu número de IVA emitido em território nacional, a expedição ou transporte é imputada à transmissão de bens efetuada pelo sujeito passivo intermédio.

## **6.3. Alterações quanto ao regime de vendas à consignação**

No que concerne às vendas à consignação, a referida Lei mediante o aditamento do Artigo 7.º-A ao RITI, vem aferir que deixa de se considerar que existe uma transmissão intracomunitária ou uma aquisição intracomunitária no momento da expedição ou do transporte dos bens para o armazém/stock localizado em outro EM uma vez verificadas determinadas condições, nomeadamente:

- Os bens serem expedidos ou transportados para outro EM tendo em vista a posterior transmissão no prazo de um ano;

- Mediante acordo prévio entre um fornecedor que não disponha de sede ou estabelecimento estável no EM de chegada dos bens e um adquirente que esteja registado para efeitos de IVA nesse mesmo Estado;
- Sendo tal transferência objeto de registo contabilístico, nos termos do Artigo 31.º do RITI, e de inclusão na respetiva declaração recapitulativa [alínea c) do n.º 1 do Artigo 23.º do RITI].

Apenas em momento ulterior, quando ocorrer a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário para o sujeito passivo destinatário desses bens ou para um sujeito passivo que o substitua, é considerada a existência de uma transmissão intracomunitária isenta no EM de partida e uma aquisição intracomunitária tributada no EM onde está localizado o *stock*. Consequentemente, com a introdução do presente regime de simplificação, afasta-se a necessidade de o fornecedor dos bens ter de se registar para efeitos de IVA no EM de chegada dos bens.

Para que se concretizasse a simplificação deste regime, tem de ser mencionada a transferência na declaração recapitulativa de IVA. Para o efeito, verificamos a inserção do 06<sup>42</sup>, conforme é visível na imagem abaixo:

**Figura 11 – Quadro 06 presente na Declaração recapitulativa de IVA.**

| 06                     | DESCRIÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS DE BENS À CONSIGNAÇÃO |  |   |                              |
|------------------------|--|--|---|------------------------------|
| Pais de destino<br>(1) | Prefixo<br>(2)                                     | N.º de identificação fiscal do destinatário<br>(3) | N.º de identificação fiscal do destinatário original<br>(4) | Código<br>(1, 2 ou 3)<br>(5) |
|                        |  |  |   |                              |
|                        |  |  |   |                              |
|                        |  |  |   |                              |

**Fonte:** Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro de 2020.

Assim, este Figura 12 destina-se a especificar as transmissões intracomunitárias de bens inseridas deste tipo de regime, incluindo a reexpedição dos bens para território nacional, conforme as condições previstas nos números 2 ou 3 Artigo 7º.-A do RITI.

Adicionalmente importa referir o Ofício Circulado n.º 30226, de 2 de outubro de 2020 pois vem possibilitar os sujeitos passivos que efetuaram transações intracomunitárias de bens sob o regime de vendas à consignação (uma vez que a referida Lei tem efeitos retroativos) as possam refletir nas declarações recapitulativas de IVA. Podem não ter sido devidamente

<sup>42</sup> Declaração Recapitulativa alterada pela Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro de 2020.

informadas pelo sujeito passivo pela falta do campo 06 ou por não se ter efetuado a entrega. A publicação do Ofício referido acima vem proporcionar ao sujeito passivo a entrega das declarações incorretas até ao final do ano de 2020.

Paralelamente às restantes condições previstas na recém-publicada Lei a ter em conta para aplicação deste regime simplificado, tal como as estabelecidas pelo n.º 4 do Artigo 7.º do RITI, no qual se enumeram as situações em que os bens se consideram transferidos para outro EM. Na verdade, é necessário observar também o n.º 2 do Artigo 1.º do Regulamento (UE) 2018/1912, de 4 de dezembro, nomeadamente às alterações respeitantes ao Artigo 54.º-A, quanto aos elementos de informação a constar no registo contabilístico do Artigo 31.º do RITI relativamente às transmissões aqui em apreço.

#### **6.4. Alterações quanto ao requisito do número de identificação de IVA**

Atualmente, os sujeitos passivos já cumpriam este requisito, sendo que a norma foi ajustada na alínea a) do n.º 1 do Artigo 14.º do RITI. Devendo confirmar-se o registo do adquirente no Sistema VIES, sendo que existe a possibilidade de não se aplicar a isenção de IVA nas transações intracomunitárias de bens, uma vez não aplicada, o IVA deve liquidar-se, bem como proceder-se à entrega da declaração recapitulativa.

#### **6.5. Outras disposições legais**

Em suma, além da Lei 49/2020, de 24 de agosto de 2020, a Autoridade Tributária e Aduaneira publicou dois Ofícios Circulados nomeadamente:

- Ofício Circulado n.º 30225 de 2 de outubro de 2020 – vem no sentido de explicitar as medidas adotadas pela Lei n.º 49/2020.
- Ofício Circulado n.º 30226 de 2 de outubro de 2020 – vem divulgar novas diretrizes e instruções para preenchimento do novo modelo da declaração recapitulativa de IVA.

## 7. Caso Prático

### 7.1. Enquadramento

De forma a efetuar a exploração da temática em estudo, a análise do caso prático resultante do Acórdão do TJUE, datado de 9 de fevereiro de 2017, decorrente do processo C-21/16, designado por *Euro Tyre vs. Autoridade Tributária e Aduaneira*, permite identificar quais os requisitos necessários para a aplicação da isenção do IVA numa entrega intracomunitária. Nesta situação, a empresa Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal – representante de uma sucursal portuguesa de uma sociedade de direito neerlandês, cuja atividade assenta na importação, exportação e comercialização de pneus de diferentes marcas, destinados aos retalhistas estabelecidos em Portugal e em Espanha. No caso do mercado espanhol, a atividade comercial consiste tanto no contacto com o cliente final, e, em parte, por intermédio de um distribuidor, a Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

### 7.2. Os Factos

De acordo com o Acórdão em análise, este foi proferido na sequência de um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) sendo colocados em causa, os seguintes factos:

- 1) Entre os anos de 2010 e 2012 foram executadas várias vendas à Euro Tyre Distribución de Neumáticos, sendo que no momento de venda, a referida empresa se encontrava registada enquanto sujeito passivo de IVA, em Espanha. Contudo, esta entidade não se encontrava sujeita ao regime de tributação das aquisições intracomunitárias registada no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (“*sistema VIES*”);
- 2) A 19 de março de 2013, os serviços fiscais espanhóis atribuem à Euro Tyre Distribución de Neumáticos o estatuto de operador intracomunitário e efetuam o registo no referido Sistema VIES, com efeitos de inclusão a partir de 1 de julho de 2012;
- 3) A Euro Tyre declara o conjunto de vendas enquanto entregas comunitárias isentas em conformidade com o Artigo 14.º, alínea a), do RITI;
- 4) Na sequência de uma inspeção fiscal relativa aos exercícios de 2010 a 2012, a Inspeção Tributária concluiu que, os requisitos de isenção previstos no Artigo 14.º,

- alínea a) do RITI não reuniram os critérios de validade. Sendo que, no momento de execução de venda, a Euro Tyre Distribución de Neumáticos não possuía qualquer registo de realização de operações intracomunitárias em Espanha, bem como ausência da inscrição no sistema VIES;
- 5) A Autoridade Tributária e Aduaneira espanhola, procedeu execução das retificações do IVA em dívida pelo sujeito passivo referente aos períodos decorrentes dos anos 2010 a 2012, acrescido de juros de mora;
  - 6) A Euro Tyre procedeu à contestação dessas retificações, cujo o indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico realizados pela entidade, permitiu que o sujeito passivo recorresse da decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que o requisito previsto no Artigo 14.º, alínea a), do RITI, refere que o adquirente deve encontrar-se abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens e estar registado no sistema VIES, resultando na transposição incorreta da Diretiva IVA. O procedimento refere que, tal requisito não figura no Artigo 138.º desta diretiva, e apenas se constitui como uma exigência de natureza formal imposta apenas pela República Portuguesa;
  - 7) O órgão jurisdicional refere ainda que desde o período de junho de 2010, a Euro Tyre Distribución de Neumáticos encontrava-se registada para efeitos de IVA em Espanha, no que concerne às operações nacionais, sob um número de identificação que se encontrava em todas as faturas relativas às vendas em causa e nos respetivos mapas recapitulativos;
  - 8) Este órgão jurisdicional menciona ainda que no momento em que de execução de venda, a Euro Tyre, sujeita a IVA, não se encontrava abrangida pelo regime de tributação das transmissões intracomunitárias, bem como isenta de qualquer registo no VIES, como já referido anteriormente. Contudo, à data da realização das vendas a Euro Tyre detinha conhecimento dos factos referidos, contudo careceu de um período de espera, por parte dos serviços fiscais espanhóis, para a possibilidade de obtenção da retroatividade quanto ao estatuto de operador intracomunitário;
  - 9) A Administração Fiscal portuguesa tinha considerado que, neste caso em específico, não existia fraude nem evasão fiscal por parte da Euro Tyre;
  - 10) O Tribunal Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) em Portugal submeteu o caso ao TJUE, a 15 de janeiro de 2016, nos termos do artigo 267.º do TFUE, as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 131.º e 138.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse conceder uma isenção de IVA numa entrega intracomunitária, a um alienante sedado nesse Estado-Membro, por o adquirente, sedado noutra Estado-Membro, não se encontrar registado no VIES nem estar aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, embora disponha, no momento da transação, de um número de identificação válido, para efeitos de IVA, nesse outro Estado-Membro, número esse que foi utilizado nas faturas das transações, quando os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam cumulativamente verificados, isto é, quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega para um adquirente sujeito passivo ou pessoa coletiva agindo como tal num Estado-Membro que não o de partida dos bens?

2) O princípio da proporcionalidade opõe-se a uma interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] no sentido de a isenção ser recusada numa situação em que um alienante sedado num Estado-Membro sabia que o adquirente, sedado noutra Estado-Membro, apesar de ser titular de número identificação válido, para efeitos de IVA, nesse outro Estado-Membro, não se encontrava registado no VIES nem estava aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, mas tinha a expectativa de que o registo como operador intracomunitário lhe viesse a ser concedido, de forma retroativa?»

### **7.3. O Direito**

Perante a análise do caso, no que concerne a matéria de direito, importa identificar alguns Artigos elencados na Diretiva IVA, à data de análise do referido Acórdão que, possibilitam a análise deste e posterior tomada de decisão sobre o mesmo, nomeadamente:

O Artigo 131.º da referida diretiva:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a

*aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»*

O Artigo 138.º, n.º 1, da referida diretiva:

*«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território, mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»*

O Artigo 214.º, n.º 1, da Diretiva IVA refere que:

*«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:*

- a) Os sujeitos passivos, com exceção dos referidos no n.º 2 do artigo 9.º, que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito a dedução e que não sejam entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA seja devido unicamente pelo destinatário em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º;*
- b) Os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao IVA, em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou que tenham feito uso da opção, prevista no n.º 3 do artigo 3.º, de sujeitar ao IVA as suas aquisições intracomunitárias;*

*[...]»*

As disposições relativas às regras das transações intracomunitárias, já identificadas acima, foram alvo de transposição para o Direito português, mais concretamente no RITI.

O Artigo 14.º, alínea a), do RITI estabelece que:

*«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.”*

#### **7.4. Posição do TJUE**

Após a leitura das disposições referidas anteriormente, verifica-se que o Artigo. 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece os requisitos necessários para que os EM da UE possam usufruir da isenção. Assim, a referência efetuada pelo Tribunal quanto a esta disposição, menciona:

*“Nos termos desta disposição, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território, mas na União Europeia, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.”*

Adicionalmente, é referido ainda que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça:

1. *“(…) a isenção da entrega intracomunitária de um bem só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente”; e*
2. *“o alienante prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro; e*
3. *na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo bem saiu fisicamente do território do Estado-Membro de entrega (…)”*.

No caso em análise, a isenção de IVA foi recusada uma vez que no momento da execução de venda, o adquirente não se encontrava sujeito ao regime que possibilitava a realização de operações intracomunitárias em Espanha, bem como incorria na ausência de inscrição no sistema VIES, dado que, o adquirente, teria o número de identificação de IVA em Espanha, mas apenas sujeito a imposto quanto às operações nacionais e não para as operações intracomunitárias.

Neste sentido, a Euro Tyre procedeu a todas as diligências necessárias para que fosse suscetível de lhe ser concedida a isenção, medidas essas tardias uma vez que as vendas foram realizadas antes da sujeição ao regime de operações intracomunitárias bem como, à inscrição no sistema VIES.

Assim sendo, o Artigo 214.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA impõe aos EM que as medidas necessárias para a identificação através de um número individual sejam tomadas. Adicionalmente, o TJUE refere a importância que o sistema VIES apresenta, uma vez que permite aos operadores a obtenção e verificação do número de identificação de IVA das entidades com quem realizem atividade comercial, permitindo ainda às Administrações fiscais dos EM a fiscalização das operações intracomunitárias e para aferição a existência ou não de incongruências.

Face ao exposto, o TJUE vem afastar a obrigatoriedade destes requisitos:

*“No entanto, nem o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça referem, entre os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária enumerados exaustivamente, a obrigação de o adquirente dispor de um número de identificação IVA ou, a fortiori, a obrigação de este estar registado para efeitos da realização de operações intracomunitárias e de estar inscrito no sistema VIES.”*

No caso em análise, o TJUE refere que a Euro Tyre agiu de boa-fé, sendo que, como já referido anteriormente, a Administração fiscal portuguesa concluiu que não existiria fraude nem evasão fiscal, pelo que a recusa da isenção não deveria ocorrer, conforme é observável com a leitura do referido Acórdão:

*“No caso vertente, a mera circunstância, invocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o alienante, por um lado, saber que, no momento das operações, o adquirente não estava registado no sistema VIES nem se encontrava abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias e, por outro, ter a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário não pode permitir à autoridade fiscal nacional recusar a isenção de IVA. Com efeito, resulta dos elementos dos autos transmitidos pelo órgão jurisdicional de reenvio e salientados no n.º 20 do presente acórdão que, no caso em apreço, não existia fraude nem evasão fiscal por parte da Euro Tyre.”*

Nesta situação, o TJUE, responde às questões que foram submetidas pelo órgão de reenvio, referindo:

No seguimento da primeira questão, o TJUE afere que os Artigos 131.º e 138.º, n.º 1 devem ser interpretados no sentido de não se oporem à aplicação da isenção de IVA, afirmando que as Administrações fiscais não podem recusar a atribuição da referida isenção por não se verificarem algumas medidas, nomeadamente as medidas do caso em apreço, a não inscrição

no sistema VIES ou a sujeição ao regime de tributação das aquisições intracomunitárias. No entanto, a entidade destaca o facto de que os requisitos materiais terão de ser cumpridos, bem como a verificação da não existência de nenhum indício de fraude.

No que concerne à segunda questão a interpretação do Artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA quanto ao princípio da proporcionalidade, a entidade vem igualmente afastar a possibilidade de recusa de aplicação da isenção. Na verdade, no caso concreto, a Euro Tyre detinha conhecimento da situação do adquirente e que posteriormente teria a expectativa de que o registo no sistema VIES e a sujeição ao regime aplicável às operações intracomunitárias iriam ser efetuadas.

### **7.5. Decisão do TJUE**

Perante a análise do caso e de acordo com o apuramento dos factos, o TJUE vem declarar que:

*“O artigo 131.º e o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sediado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados. Neste caso, o artigo 138.º, n.º 1, desta diretiva, interpretado à luz do princípio da proporcionalidade, opõe-se igualmente a essa recusa quando o alienante tinha conhecimento das circunstâncias que caracterizavam a situação do adquirente tendo em conta a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e tinha a expectativa de que, posteriormente, o adquirente seria registado, de forma retroativa, como operador intracomunitário.”*

## **7.6. Conclusões face à introdução das medidas de simplificação**

No seguimento da decisão tomada pelo TJUE, na situação em que as medidas de simplificação teriam já sido introduzidas, o critério para a base de sustentação da decisão tomada seria bastante diferente. Contudo, uma vez mencionada uma das quatro medidas de simplificação introduzidas nas jurisdições dos EM da UE, no caso, a de tornar o número de identificação de IVA um requisito substancial ao invés de um requisito meramente formal. Esta medida encontra-se tipificada no Artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do RITI, aferindo a obrigatoriedade de registo do adquirente no sistema VIES, afastando a possibilidade de aplicação da isenção quando o mesmo não se verifique.

Neste sentido, esta medida vem inverter as decisões tomadas pelo Tribunal de Justiça, no caso de a decisão ser tomada no momento atual e com a legislação atual, dado que a possibilidade de aplicação da isenção seria logo afastada.

Face ao exposto, a análise do referido Acórdão, Euro-Tyre vs. Autoridade Tributária e Aduaneira permite a aceção da diferença que as introduções das referidas medidas de simplificação teriam num contexto prático.

Quanto ao caso prático em apreço, verifica-se que a medida de simplificação aqui destacada nomeadamente, o número de identificação de IVA passar a considerar-se um requisito substancial ao invés de formal para que a isenção nas transações intracomunitárias seja aplicada, irá possibilitar um maior controlo por parte das autoridades fiscais dos países da União afastando cada vez mais a possibilidade de existência de fraude fiscal.

## Conclusões

Ao longo dos anos, o IVA tem-se caracterizado como o imposto mais importante do sistema fiscal dos diferentes EM da UE. Conforme destacado no trabalho, a implementação do IVA em Portugal gerou uma enorme receita para o Estado português, bem como para todos os Estados em que o modelo foi aplicado. Desde a sua criação até aos dias de hoje tem-se verificado que este imposto se encontra sempre em constante mutação, adaptando-se à modernização dos tempos. No entanto, o objetivo da União de atingir uma estratégia que permitisse a implementação de um sistema comum de IVA por todo o território mantém-se.

Através da realização deste trabalho pretendeu-se analisar o conjunto de regras e especificidades inerentes ao IVA, sendo que foram igualmente analisados o processo evolutivo e o desenvolvimento do imposto ao longo dos anos. Foi também explicitada as medidas de simplificação a serem introduzidas no ordenamento jurídico português em janeiro de 2020, tendo sofrido um atraso na sua publicação tendo sido só publicadas em agosto de 2020, com efeitos retroativos. Neste processo implementação, verificou-se o grau de complexidade e demora, sendo que este sistema foi implementando ao longo dos anos através de diversas medidas cujo objetivo final, passou pela obtenção do sistema comum de IVA.

Ainda assim, a harmonização ou uniformização do imposto leva à eliminação de barreiras fiscais entre os EM da União, o que contribui para o acesso a um mercado único na tentativa de eliminar uma concorrência desleal, uma vez que todos os EM se regeram pelas mesmas disposições legais. A concretização de um sistema fiscal harmonizado permite uma maior resistência a fraudes, economias paralelas e evasões fiscais e a possibilidade de verificação de uma receita de IVA superior aquela que existe à data, pelo que todos os EM beneficiariam.

Desta forma, a implementação das medidas de simplificação, ou “*quick fixes*”, como têm vindo a ser designadas, constituiu uma das mais recentes alterações. Estas medidas surgem no sentido de tornar o sistema do IVA cada vez mais harmonizado nos diferentes EM caracterizando-se por eliminar burocracias e simplificar alguns regimes, favorecendo a comercialização de bens e produtos entre os diferentes estados da UE.

A implementação destas medidas permitiu facilitar o comércio intra-UE, quanto ao regime das transações em cadeia estas medidas assegurando o correto tratamento aquando da existência de uma transmissão sucessiva de bens, deixando de existir a incerteza quanto ao

tratamento e assim torná-lo igualitário a todos e, ainda mais importante, a existência de uma regulação sobre o mesmo.

No que concerne às vendas à consignação, o processo tornou-se mais simplificado, uma vez que se extingue a obrigatoriedade de o fornecedor dos bens proceder ao registo para efeitos de IVA, no local e/ou território onde detém inventário até que a propriedade dos bens se transfira para o cliente. Esta exclusão vem tornar-se menos burocrática para os diferentes estados, facilitando aqueles sujeitos passivos que se encontrem sobre o regime de vendas à consignação. Ainda assim, a medida que gera mais controvérsia é a medida quanto às provas de transporte que passam a ser aceitáveis para aplicação de isenção nas transmissões intracomunitárias de bens, dado que o diploma é bastante exaustivo e apresenta alguma dificuldade na aplicabilidade. No que concerne a esta medida, os EM têm vindo a oferecer uma maior resistência por considerarem a mesma muito específica, aferindo que a sua introdução ao invés de facilitar vem prejudicar.

Finalmente, a outra medida de simplificação, caracterizou-se pela existência de novos requisitos a serem tidos em consideração para aplicação da isenção nas transmissões intracomunitárias de bens, nomeadamente tornar a verificação do número de identificação fiscal no VIES um requisito substantivo para a aplicação desta mesma isenção. Este requisito tem sido considerado até à data um mero requisito formal, como foi possível verificar com a análise do Acórdão do TJUE, Processo C-/2116, tornando-se à data um requisito substancial. Adicionalmente, espera-se que esta medida previna a fraude fiscal uma vez que impõe esta obrigatoriedade ao invés do que acontecia até à data.

Face ao exposto podemos aferir que, até ser atingido um sistema de IVA uniformizado, existe a necessidade de estabilizar a implementação destas medidas a longo prazo, sendo que a UE tem concretizado as ações necessárias, caracterizadas pelas inúmeras alterações e/ou adições à Diretiva IVA original, para que este caminho se torne cada vez mais curto.

Ainda assim, para efeitos de trabalho futuro, seria importante aferir se a aplicação destas medidas vem facilitar burocraticamente os EM e assim permitir e incentivar um aumento das transações realizadas entre os diversos estados da União. Por outro lado, seria pertinente verificar se as atividades como a fraude, evasões fiscais ou mesmo economias paralelas tiveram um efeito de redução significativa e se a receita de IVA de estado sofreu um aumento ao longo dos últimos anos.

## Referências Bibliográficas

Alvarez, S. (2014). A Evolução e a Eficiência do IVA nos países da União Europeia (98-2011) (Dissertação, ISEG - Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em [A Evolução e a Eficiência do IVA nos países da União Europeia \(98-2011\) \(utl.pt\)](#)

Comissão Europeia. (7 de abril de 2016). Comissão Europeia - Comunicado de imprensa. *Plano de ação em matéria de IVA: Comissão apresenta medidas destinadas a modernizar o IVA na UE*, p. IP/16/1022.

Comissão Europeia. (7 de abril de 2016). *Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir*. COM (2016) 148 final, pp. 3-4.

Comissão Europeia. (06 de maio de 2018). Comissão Europeia. Obtido de Comissão Europeia: <http://ec.europa.eu/avservices/play.cfm?ref=I117324&autostart=false&mp;sitelang=en&starttime=0&endtime=0&videolang=INT>

Comissão Europeia. (dezembro de 2019). *Notas explicativas das alterações relativas ao IVA na UE no que diz respeito ao regime das vendas à consignação às operações em cadeia e à isenção para as entregas intracomunitárias de bens («soluções rápidas para 2020»)*.

Dias, A. A. (2005). *O Sistema comum de IVA – A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem*. Porto: Universidade do Porto. Disponível em

Dourado, P. A. (2015). *Direito Fiscal – Lições* (1ªed.). Coimbra: Almedina.

Fortes, E. (2018). A Harmonização do Sistema do IVA na União Europeia (Dissertação IP Beja – Instituto Politécnico de Beja, Beja, Portugal). Disponível em [https://repositorio.ipbeja.pt/bitstream/20.500.12207/4826/1/A%20Harmoniza%30%a7%30%a3o%20do%20Sistema%20do%20IVA\\_Edmirson%20Fortes\\_2018.pdf\\_PDFa.pdf](https://repositorio.ipbeja.pt/bitstream/20.500.12207/4826/1/A%20Harmoniza%30%a7%30%a3o%20do%20Sistema%20do%20IVA_Edmirson%20Fortes_2018.pdf_PDFa.pdf)

Machado, J. E. M. & Costa, P. N. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Neves, F. (2018). *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias Anotado e Comentado*. Algumas notas sobre a fraude do IVA: o caso das operações simuladas e da fraude carrossel. Lisboa: Quid Juris Sociedade Editora.

Machado, J. E. M. & Costa, P. N. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Palma, C. C. (2020). *Introdução ao Imposto sobre Valor Acrescentado* (6ª ed.). Almedina: Cadernos IDEFF.

Palma, C. C. (2020). *Estudos de IVA II*. Coimbra: Edições Almedina.

Palma, C. C. (26 de setembro de 2016). *O IVA na UE e mais além. Conferência comemorativa dos 30 anos do IVA em Portugal*. Lisboa, Lisboa, Portugal: IDEFF/ AFP.

Pereira, P. T., Afonso, A. A., & Santos, J. C. (2016). *Economia e Finanças Publicas* (5ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.

Ralha, P. (10 de setembro de 2014). *Jornal Público*. Obtido em: <https://www.publico.pt/2014/09/10/economia/opiniao/a-harmonizacao-fiscal-e-o-futuro-da-ue-1669114>

Catarino, J. & Guimarães V. (Coordenação). (2020). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. In Lança, C., (Ed.). *Lições de Fiscalidade, Princípios gerais e Fiscalidade Interna* (pp.417-464). Coimbra: Almedina.

Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Vasques, S. (2020). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

Vasques, S. (Coordenação). (2019). *O IVA nas Operações Intracomunitárias: as Quick Fixes*. In M. Machado de Almeida & S.J. Silva (Ed.). *Cadernos IVA 2019* (pp.269-303). Coimbra: Almedina.

## Legislação

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

Decreto-Lei 394.º - B/84, de 29 de junho.

Decreto-Lei 290/92, de 28 de dezembro.

Diretiva 67/227/CEE do Conselho Europeu de 11 de abril de 1967.

Diretiva 67/228/CEE do Conselho Europeu de 11 de abril de 1967.

Diretiva 92/77/CEE do Conselho Europeu de 19 de outubro de 1992.

Diretiva 2006/112 do Conselho Europeu de 28 de novembro de 2006.

Diretiva 2006/18 do Conselho Europeu.

Diretiva 2008/8 do Conselho Europeu.

Diretiva 2018/1910 do Conselho.

Lei n.º 49/2020 de 24 de agosto.

Ofício Circulado n.º 30225 de 2 de outubro de 2020.

Ofício Circulado n.º 30226 de 2 de outubro de 2020.

Portaria n.º 215/2020, de 10 de setembro de 2020.

Proposta de Lei n.º 7/XIV/1 de 12 de fevereiro de 2020.

Regulamento de Execução (EU) 2018/1912 do Conselho.

