COMISSÃO EUROPEIA
DIREÇÃO-GERAL
FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA
Fiscalidade Indireta e Administração Fiscal
Imposto sobre o valor acrescentado

Publicado em 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»)

Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho

Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho

Regulamento (UE) 2018/1909 do Conselho

Declaração de exoneração de responsabilidade: As presentes notas explicativas não são juridicamente vinculativas, tratando-se apenas de orientações práticas e informais sobre a forma como a legislação da UE deve ser aplicada com base nos pontos de vista da Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão.

As presentes notas explicativas destinam-se a permitir uma melhor compreensão de determinadas partes da legislação da UE em matéria de IVA. Foram preparadas pelos serviços da Comissão e, tal como indicado na declaração de exoneração de responsabilidade na primeira página, não são juridicamente vinculativas.

Estas notas explicativas não são exaustivas. Tal significa que, embora prestem informações circunstanciadas sobre um conjunto de questões, poderá haver elementos que não se encontram incluídos no presente documento.

É aconselhável, e até recomendável, que todos os utilizadores das notas explicativas interessados num determinado tema leiam todo o capítulo que diz respeito a esse assunto específico.

- **Porquê notas explicativas?**

O objetivo das presentes notas explicativas é permitir uma **melhor compreensão da legislação adotada a nível da UE** e neste caso concreto: i) da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho e do ii) Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

- **Que informação se encontra nas notas explicativas?**

As «notas explicativas» devem ser consideradas um **instrumento de orientação** que pode ser utilizado para clarificar a aplicação prática das novas regras relativas ao regime das vendas à consignação, às operações em cadeia, à isenção das entregas intracomunitárias de bens e à prova de transporte para efeitos da referida isenção («soluções rápidas para 2020»). Ajudam a compreender as disposições da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho.

- **Características das notas explicativas**

As notas explicativas são um trabalho de colaboração: embora sejam emitidas pela Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão Europeia (DG TAXUD), resultam de discussões com os Estados-Membros e as empresas no âmbito do Grupo sobre o Futuro do IVA (GFV) e do Grupo de Peritos sobre o IVA (VEG). Se bem que os contributos do GFV e do VEG tenham sido, em grande medida, tidos em consideração na redação, deve recordar-se que, em última instância, os serviços da Comissão não eram obrigados a adotar os pontos de vista expressos quer pelos Estados-Membros quer pelas empresas.

As presentes notas explicativas não são juridicamente vinculativas. Não expressam um parecer formal da Comissão Europeia nem a Comissão Europeia está vinculada por quaisquer dos pontos de vista nelas expressos.

As notas explicativas não substituem as diretrizes do Comité do IVA, que têm uma função própria. Além disso, a sua natureza é diferente: as notas explicativas refletem os pontos de vista da DG TAXUD enquanto as diretrizes do Comité do IVA são definidas pelo Comité do IVA, um comité consultor que integra representantes dos Estados-Membros e da Comissão. No entanto, foram aqui incluídas várias diretrizes sobre as «soluções rápidas para 2020», já definidas pelo Comité do IVA, à data da publicação das presentes notas explicativas, a fim de prestar todas as informações disponíveis sobre o assunto. Deve ser referido que o título de cada uma das referidas diretrizes remete para o título da secção correspondente do documento de trabalho do Comité do IVA (não incluído nas presentes notas explicativas) subjacente às diretrizes.

As administrações fiscais nacionais podem também emitir as suas próprias diretrizes para a aplicação das novas regras do IVA relativas às «soluções rápidas para 2020».

As notas não são exaustivas: apenas foram incluídas certas questões em relação às quais se considerou desejável facultar explicações.

Trata-se de uma obra inacabada: estas notas não são um produto final, mas refletem a situação num determinado momento em conformidade com os conhecimentos e experiência disponíveis.

A versão inicial das Notas Explicativas foi redigida em inglês. Uma vez que os termos utilizados nos gráficos ainda são os iniciais, segue-se a respetiva tradução:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): EM (Estado-Membro)

Taxable person(s): Sujeito(s) passivo(s)

Transport of goods: Transporte de bens

Stock: Existências

Supply: Entrega

Status or location not relevant: Estado ou lugar não pertinente

Substitution: Substituição

Not supplied within 12m (months) after arrival: Não entregue no prazo de 12 m (meses) após a chegada

3rd country: País terceiro

Loss or destruction: Perda ou destruição

Physical flow: Fluxo físico

Contractual flow: Fluxo contratual

Warehouse: Entreposto

ÍNDICE

1. ELEMENTOS ESSENCIAIS DAS ALTERAÇÕES RELATIVAS AO IVA NA UE QUE ENTRAM EM VIGOR EM 2020 10
1.1. Contexto geral 10
1.2. Atos jurídicos aplicáveis 10
2. REGIME DAS VENDAS À CONSIGNAÇÃO 12
2.1. Disposições aplicáveis 12
2.2. Para que servem as disposições? 12
2.3. Diferentes cenários - exemplos 13
2.3.1. Caso geral abrangido pela simplificação 14
2.3.2. Substituição do adquirente ou destinatário 15
2.3.3. Entrega a um terceiro 17
2.3.4. Devolução dos bens 19
2.3.5. Prazo de 12 meses excedido 20
2.3.6. Bens expedidos para outro Estado-Membro 22
2.3.7. Bens exportados 24
2.3.8. Destruição ou perda dos bens 25
2.4. Simplificação da consignação industrial e regras nacionais em matéria de IVA 27
2.5. Questões de pormenor decorrentes da aplicação destas disposições 27
2.5.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA. 27
2.5.2. A simplificação da consignação industrial constitui um sistema obrigatório? Uma empresa pode decidir não o aplicar? 29
2.5.3. Qual é a relação entre os artigos 17.º e 17.º-A, DIVA? 29
2.5.4. A empresa que efetua a transferência dos bens, quando a simplificação da consignação industrial não se aplica, é sempre obrigada/autorizada a registar-se, para efeitos do IVA, no Estado-Membro de chegada dos bens, em relação às aquisições intracomunitárias aí realizadas? Qual é a situação no caso de essas aquisições intracomunitárias estarem isentas? 30
2.5.5. Quando é a empresa, que procede à expedição de bens de um Estado-Membro para outro, ao abrigo da simplificação do regime das vendas à consignação, obrigada a registar-se para efeitos do IVA no Estado-Membro de chegada dos bens? 31
2.5.6. Diferença entre «condições necessárias para que a simplificação da consignação industrial se aplique» e «obrigações adicionais associadas à simplificação da consignação industrial» 31
2.5.7. A simplificação pode aplicar-se no caso de o fornecedor estar registado para efeitos do IVA (mas não estabelecido) no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos? 32
2.5.8. A simplificação pode aplicar-se no caso de o adquirente previsto estar registado para efeitos do IVA (mas não

estabelecido) no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos? 32
2.5.9. A simplificação pode aplicar-se no caso de o transporte ser efetuado pelo adquirente previsto por conta do fornecedor? 33
2.5.10. O que deve ser entendido como uma «entrega» ao adquirente previsto? 33
2.5.11. A simplificação pode aplicar-se em relação a vários adquirentes previstos? 33
2.5.12. Em caso de substituição, deve ter sido já celebrado um novo contrato na data em que o primeiro é cancelado? 34
2.5.13. É possível a substituição parcial? 34
2.5.14. O que significam «outras condições aplicáveis» para a substituição? Que momento deve ser considerado? 34
2.5.15. Como tratar múltiplas substituições? 35
2.5.16. Como determinar o prazo de 12 meses? 35
2.5.17. Como determinar o prazo de 12 meses no caso de produtos a granel 36
2.5.18. Em que formato os registos podem ou devem ser mantidos? 37
2.5.19. Os Estados-Membros podem impor obrigações adicionais em relação ao registo no depositário quando este é um terceiro? 37
2.5.20. Como declarar no mapa recapitulativo uma consignação e uma substituição (ou várias substituições) que ocorram dentro do mesmo período de declaração do mapa recapitulativo? (Idem no caso de consignação e devolução dos bens que ocorram no mesmo período de declaração do mapa recapitulativo) 37
2.5.21. Exemplo prático global no que se refere ao mapa recapitulativo 39
2.5.22. O que significa «alterações das informações apresentadas» no artigo 262.º, n.º 2, DIVA? 41
2.5.23. O que deve entender-se por «identidade» do adquirente previsto no artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA? 43
2.5.24. Foram previstas medidas transitórias para os transportes que se iniciam antes e chegam depois da entrada em vigor da simplificação da consignação industrial? 44
2.5.25. Um fornecedor não estabelecido na UE pode utilizar a simplificação da consignação industrial? A «isenção do regime aduaneiro 42» é aplicável a uma importação de bens que sejam subsequentemente objeto do regime das vendas à consignação? 44
2.5.26. Identidade do adquirente previsto - de que modo deve a identidade chegar ao conhecimento do fornecedor? É suficiente um contrato de venda? 45
2.5.27. O que se entende por «acordo» no artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA? Trata-se sempre de um contrato de venda? 45
2.5.28. Estão preenchidas as condições para o regime das vendas à consignação se os bens a entregar ao adquirente previsto tiverem de ser previamente triados por uma terceira pessoa no entreposto? 45

2.5.29. O que deve e o que não deve considerar-se um entreposto para efeitos da simplificação do regime das vendas à consignação? 45
2.5.30. O(s) registo(s) pode(m) ser mantido(s) por um terceiro (como um armazenista) em nome do fornecedor e/ou do adquirente previsto? 46
2.5.31. No caso de um transporte que tenha início no mês 1 e termine no mês 2, qual é o período pertinente para efeitos do mapa recapitulativo? 46
3. OPERAÇÕES EM CADEIA..... 47
3.1. Disposição aplicável..... 47
3.2. Contexto 47
3.3. Para que serve a disposição? 47
3.4. Diferentes cenários - exemplos 48
3.4.1. Exemplo 1 – um caso simples de operação em cadeia..... 48
3.4.2. Exemplo 2 – uma situação mais complexa que implica diferentes transportes..... 49
3.5. Imputar o transporte a uma das entregas na cadeia – explicações dos exemplos 1 e 2 49
3.5.1. A imputação do transporte no exemplo 1..... 50
3.5.2. A imputação do transporte no exemplo 2..... 50
3.6. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição..... 53
3.6.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA. 53
3.6.2. Qual é o âmbito da disposição?..... 54
3.6.3. Quem pode ser um operador intermediário? 54
3.6.4. Quem não pode ser o operador intermediário?..... 54
3.6.5. O que significa «procede por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens»? 55
3.6.6. Um fornecedor na cadeia, diferente do operador intermediário, efetua o transporte do bens por conta do operador intermediário..... 56
3.6.7. Várias pessoas participam no transporte dos bens 56
3.6.8. Transporte fracionado e interrupções na cadeia 57
3.6.9. Prova da organização do transporte..... 61
3.6.10. O número de identificação IVA deve ser comunicado pelo operador intermediário ao seu fornecedor..... 62
3.6.11. De que modo deve o operador intermediário comunicar o seu número de identificação IVA?..... 63
3.6.12. Meios de prova da comunicação do número de identificação IVA 63
3.6.13. O que acontece se o operador intermediário e o seu fornecedor não puderem provar essa comunicação? 64
3.6.14. Quando deve o operador intermediário proceder a esta comunicação? 64
3.6.15. O que acontece se o operador intermediário possuir vários números de identificação IVA? 65

3.6.16. O que acontece se o operador intermediário não comunicar qualquer número de identificação IVA ao seu fornecedor? 66
3.6.17. Simplificação das operações triangulares 66
3.6.17.1. Mais de três operadores na cadeia 67
3.6.17.2. Entrega subsequente dos bens na sequência da operação triangular 68
3.6.18. A última pessoa na cadeia é um adquirente ou destinatário final 70
4. A ISENÇÃO DE ENTREGAS INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS 72
4.1. Disposição aplicável 72
4.2. Para que serve a disposição? 72
4.3. Questões de pormenor decorrentes do artigo 138.°, n.os 1 e 1-A, DIVA 73
4.3.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA. 73
4.3.2. O que acontece se o adquirente não indicar ao fornecedor o seu número de identificação IVA emitido num Estado-Membro diferente daquele a partir do qual os bens são expedidos ou transportados? 75
4.3.3. O que acontece quando o adquirente tiver apresentado um pedido para atribuição de um número de identificação IVA às autoridades fiscais, mas não tiver obtido esse número de identificação IVA na data em que o fornecedor tem de emitir a fatura? 75
4.3.4. Alguns Estados-Membros fazem uma distinção entre um número de identificação IVA apenas válido para determinadas operações internas e um número de identificação IVA que, nos termos do artigo 215.º, DIVA, inclui um prefixo que permite identificar o Estado-Membro emissor. Os dois números podem ser utilizados para a isenção do artigo 138.º, DIVA? 75
4.3.5. Qual é o número de identificação IVA que deve ser utilizado para aplicar a isenção do artigo 138.º, DIVA, quando o adquirente pertence a um agrupamento para efeitos de IVA de acordo com o artigo 11.º, DIVA? 76
4.3.6. O que se entende pela expressão «a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes» no artigo 138.º, n.º 1-A, DIVA? 76
5. A PROVA DO TRANSPORTE 78
5.1. Disposição aplicável 78
5.2. Para que serve a disposição? 78
5.3. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição 79
5.3.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA. 79
5.3.2. O que acontece com as regras nacionais vigentes dos Estados-Membros no que toca à prova de transporte após a entrada em vigor do artigo 45.º-A, RE? Estas regras nacionais continuam a ser aplicáveis? 79
5.3.3. O que acontece se as condições para a presunção do transporte do artigo 45.º-A, RE, não estiverem preenchidas? Significa

que, neste caso, a isenção do artigo 138.º, DIVA, não se aplica? 80

5.3.4. O que acontece se uma autoridade fiscal puder demonstrar que um dos documentos enumerados no artigo 45.º-A, n.º 3, RE, apresentado como prova, contém informações incorretas ou mesmo falsas? O vendedor pode continuar a recorrer à presunção da expedição ou do transporte? 80

5.3.5. O que acontece se o fornecedor ou o adquirente efetuar o transporte utilizando meios de transporte próprios? 80

5.3.6. O que deve ser considerado uma «declaração escrita» pelo adquirente para efeitos do artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b, subalínea i), RE? Em que formato (papel e/ou eletrónico) é aceite pelas autoridades fiscais, ou seja, uma mensagem de correio eletrónico ou um documento original assinado? 80

5.3.7. Em que formato (papel e/ou eletrónico) são aceites pelas autoridades fiscais os documentos utilizados como prova de expedição ou transporte mencionados no artigo 45.º-A, n.º 3, RE? 81

5.3.8. O que acontece se o adquirente não fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere o artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), subalínea i) RE, até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega. 81

6. NORMAS JURÍDICAS APLICÁVEIS 82

6.1. Diretiva IVA (*supra* designada «DIVA») 82

6.2. Regulamento de execução IVA (*supra* designado «RE») 85

1. ELEMENTOS ESSENCIAIS DAS ALTERAÇÕES RELATIVAS AO IVA NA UE QUE ENTRAM EM VIGOR EM 2020

1.1. Contexto geral

Nas suas conclusões de 8 de novembro de 2016[1], o Conselho convidou a Comissão a apresentar propostas sobre determinadas melhorias no atual sistema do IVA. Foram referidas, a este respeito, quatro áreas.

Em primeiro lugar, o **número de identificação IVA** do adquirente ou destinatário, atribuído por um Estado-Membro diferente daquele em que a expedição ou o transporte dos bens teve início, deve constituir uma condição material adicional para a aplicação da isenção no que se refere a uma entrega intracomunitária de bens.

Em segundo lugar, a Comissão foi convidada a propor critérios uniformes e melhorias legislativas adequadas que conduzam a uma maior segurança jurídica e a uma aplicação mais harmonizada das regras do IVA aquando da determinação do tratamento em sede de IVA das **operações em cadeia**, incluindo as operações triangulares.

Em terceiro lugar, a Comissão foi convidada a analisar e a propor o modo de alteração das regras do IVA a fim de permitir que a simplificação do **regime das vendas à consignação** seja aplicado de modo mais uniforme na UE.

Em quarto lugar, a Comissão foi convidada a continuar a explorar as possibilidades de um quadro comum de critérios recomendados para a prova documental exigida para se beneficiar de uma **isenção nas entregas intracomunitárias**.

Em 4 de outubro de 2017, a Comissão propôs alterações à Diretiva IVA e ao Regulamento de Execução IVA em relação às quatro áreas supramencionadas. As alterações pertinentes foram adotadas pelo Conselho em 4 de dezembro de 2018[2].

1.2. Atos jurídicos aplicáveis

Os atos jurídicos, que introduziram as alterações ao IVA tratadas nas presentes notas explicativas, incluem:

a) Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros;

b) Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 da Comissão, de 4 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011;

c) Regulamento (UE) 2018/1909 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita à troca de informações para efeitos do controlo da correta aplicação do regime da consignação industrial.

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/pt/pdf.

[2] As alterações entram em vigor em 1 de janeiro de 2020.

Todas as disposições pertinentes estão citadas no final das notas explicativas na redação aplicável a partir de **1 de janeiro de 2020**.

Sempre que é feita referência a um artigo da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE alterada), a referência é acompanhada por «**DIVA**». Quando é mencionado o Regulamento de Execução IVA [Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 alterado], a referência aos artigos é acompanhada por «**RE**». Em todos os outros casos, é especificado o ato jurídico para o qual se remete.

2. REGIME DAS VENDAS À CONSIGNAÇÃO

2.1. Disposições aplicáveis

Os artigos da Diretiva IVA relacionados com a simplificação da consignação industrial são os seguintes:

- **Artigo 17.º-A:** (disposição principal) contém as regras de simplificação;
- **Artigo 243.°, n.º 3:** estabelece a obrigação de manter determinados registos para efeitos de consignação;
- **Artigo 262.°, n.º 2:** estabelece a obrigação de mencionar, no mapa recapitulativo, o número de identificação IVA do adquirente previsto, para o qual tenham sido transportados bens ao abrigo do regime das vendas à consignação, e de prestar informações sobre eventuais alterações que possam ocorrer relativamente às informações apresentadas.

O **artigo 54.º-A**, RE, define regras mais pormenorizadas sobre os registos mantidos para efeitos do regime das vendas à consignação.

2.2. Para que servem as disposições?

A expressão «regime das vendas à consignação» faz referência a uma situação em que um sujeito passivo procede à expedição ou ao transporte de bens para existências noutro Estado-Membro com destino a um adquirente previsto cuja identidade e número de identificação IVA são conhecidos à data do transporte ou expedição e que tenha o direito de retirar bens destas existências, segundo critério próprio, data em que a propriedade dos bens é transferida.

Nos termos das regras da UE em matéria de IVA atualmente vigentes, considera-se que uma empresa (um sujeito passivo), que transfira os seus bens de um Estado-Membro para existências que se encontrem noutro Estado-Membro, realizou uma entrega intracomunitária isenta de imposto no Estado-Membro de partida dos bens. Simultaneamente, esta empresa tem de contabilizar o IVA sobre a aquisição intracomunitária de bens no Estado-Membro de chegada dos bens. Na prática, tal significa que uma empresa, que transfira bens para outro Estado-Membro, tem de cumprir igualmente as obrigações em matéria de IVA no Estado-Membro 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 Estado-Membro para existências que se encontrem noutro Estado-Membro com vista à sua entrega subsequente a um adquirente ou destinatário, a empresa que transfere e entrega posteriormente estes bens, além de declarar uma aquisição intracomunitária de bens, é igualmente obrigada a contabilizar o IVA sobre a entrega (interna) no Estado-Membro 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 Estados-Membros 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 Estado-Membro em que as existências se encontrem.

A simplificação **não** abrange a situação em que uma empresa transfere bens de um Estado-Membro para outro sem conhecer ainda o adquirente previsto a que se destinam neste último Estado-Membro.

A solução adotada estabelece que:

- não tem lugar qualquer entrega intracomunitária nem qualquer aquisição intracomunitária à data de expedição ou transporte dos bens para as existências que se encontrem noutro Estado-Membro;
- uma entrega intracomunitária isenta de imposto no Estado-Membro de partida e uma aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro em que as existências se encontrem só têm lugar numa fase posterior quando o adquirente passa a ser proprietário dos bens.

Para poder aplicar esta simplificação do regime das vendas à consignação, é necessário preencher determinadas condições:

- tanto o fornecedor[3] como o adquirente previsto são sujeitos passivos;
- o fornecedor não tem a sede da sua atividade económica nem dispõe de um estabelecimento estável no Estado-Membro 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 Estado-Membro 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 Estado-Membro 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 Estado-Membro para outro, excluindo, deste modo, da simplificação as importações, exportações e entregas num único Estado-Membro.

De notar que existem igualmente obrigações cujo incumprimento não implica que a simplificação não possa (ou deixe de poder) aplicar-se (embora possam aplicar-se sanções a nível nacional). É o caso, por exemplo, da obrigação de um adquirente previsto indicar no registo por si mantido a descrição e a quantidade dos bens que lhe são destinados [artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, alínea b), RE].

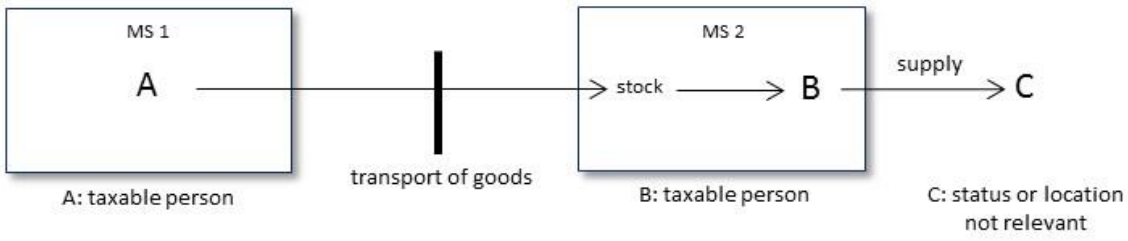
2.3. Diferentes cenários - exemplos

Em todos os exemplos a seguir estabelece-se que a empresa A, que transfere bens do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2, tem a sede da sua atividade económica no

[3] O termo «fornecedor» refere-se neste caso ao sujeito passivo que procede à expedição ou transporte dos bens por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta, nos termos do artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA. É utilizado o mesmo termo, na mesma aceção, noutras instâncias nas presentes notas explicativas, nas secções relativas ao regime das vendas à consignação.

Estado-Membro 1. Deve sublinhar-se que, embora seja esta a situação normal, a mesma não constitui, por si, uma condição para que a simplificação da consignação industrial se aplique. Em contrapartida, constitui condição para que a simplificação se aplique o facto de A não ter a sede da sua atividade económica nem dispor de um estabelecimento estável no Estado-Membro 2.

2.3.1. Caso geral abrangido pela simplificação



Situação:

- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro do mesmo ano, B passa a ser proprietária dos bens ou de parte deles.
- B poderá utilizar os bens, por exemplo, no seu processo produtivo ou vendê-los subsequentemente a C (situação ilustrada no gráfico). O eslugar de estabelecimento/residência não são, em si, pertinentes para a aplicação das regras sobre o regime das vendas à consignação.

Tratamento em sede de IVA da consignação:

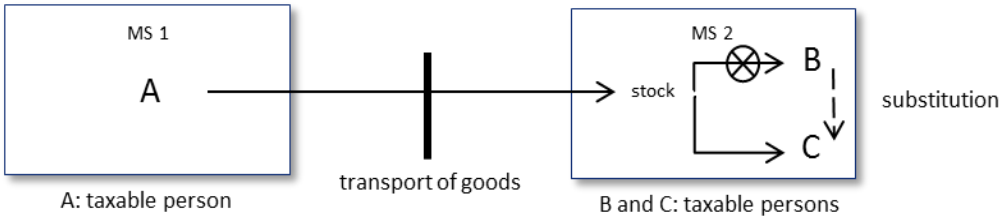
- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d) e artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d) e artigo 262.º, n.º 2, DIVA].
- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada não tem de ser registada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19). Em setembro, entende-se que A efetuou uma entrega intracomunitária isenta no Estado-Membro 1 e B uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2 (artigo 17.º-A, n.º 3, DIVA).
- A exigibilidade para efeitos de IVA ocorrerá, o mais tardar, em 15 de outubro (artigos 67.º e 69.º, DIVA).
- A tem de declarar a entrega intracomunitária na respetiva declaração de IVA e incluir a operação no seu mapa recapitulativo, indicando B como a pessoa que adquire os bens, assim como o valor tributável dessa entrega intracomunitária.

- B tem de contabilizar o IVA devido pela aquisição intracomunitária na sua declaração de IVA.
- A tem de incluir as indicações necessárias no registo por si mantido por forma a mantê-lo atualizado [artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, alínea f), RE].
- B tem de indicar os bens que adquiriu no registo por si mantido na data em que passar a ser seu proprietário dos bens [artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, alínea d), RE].

Outras observações

- A entrega de B a C dos bens retirados das existências segue regras próprias (entrega «interna» no Estado-Membro 2, entrega intracomunitária, exportação) e não é abrangida pelo âmbito da medida de simplificação aplicável à consignação industrial.

2.3.2. Substituição do adquirente ou destinatário



Situação:

- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro do mesmo ano, o contrato de consignação entre A e B é alterado (ou até rescindido). No entanto, os bens que ainda não tinham sido vendidos a B permanecem no Estado-Membro 2. Ao mesmo tempo, A celebra um acordo, relativo a um regime de consignação industrial, com a empresa C, também identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2, que abrange os bens que se encontram nas existências no Estado-Membro 2[4]. Os bens podem ser transportados para outro local de armazenagem no Estado-Membro 2 ou podem continuar fisicamente no mesmo local de armazenamento, caso em que só as disposições contratuais entre A e B e A e C se alterariam.

[4] Este contrato poderia, por exemplo, abranger apenas os bens ainda situados no Estado-Membro 1. No entanto, estes bens não são abrangidos pelas regras de «substituição», mas sim pelas disposições gerais do regime de consignação industrial.

Tratamento em sede de IVA da consignação:

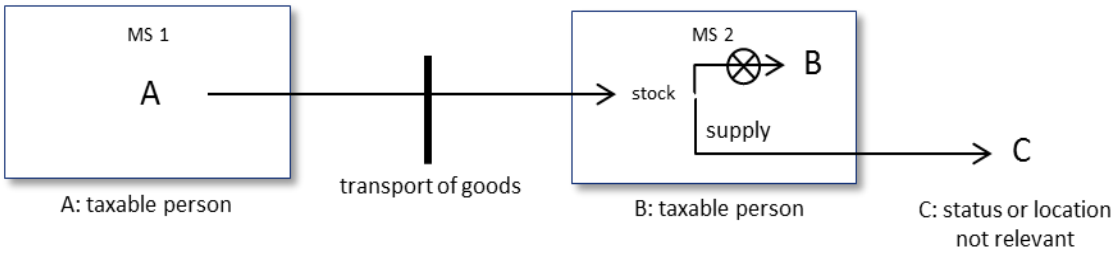
- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d) e artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].
- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser registada no registo no adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B passou a ser proprietário antes da alteração ou rescisão do contrato de consignação, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Em setembro, quando o contrato de consignação é alterado/rescindido, não se verifica uma entrega intracomunitária nem uma aquisição intracomunitária na relação entre A e B relativamente à parte dos bens de que B se tornou proprietário antes da alteração do contrato.
- No que diz respeito à substituição de B por C, não se considera que tenha tido lugar uma «entrega intracomunitária de bens nos termos do artigo 17.º, DIVA» por parte de A no Estado-Membro 1, nem uma «aquisição intracomunitária de bens nos termos do artigo 21.º, DIVA» por parte de A no Estado-Membro 2, desde que sejam preenchidas duas condições (artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA):
  1] que as condições gerais da simplificação da consignação industrial sejam aplicáveis [artigo 17.º-A, n.º 6, alínea a), DIVA]. Tal implica, nomeadamente, que C, com base num acordo existente com A, tem o direito de se tornar proprietário dos bens. Embora não esteja determinado na Diretiva IVA, a «substituição» implica que B já não se encontra contratualmente em posição passar a ser o proprietário dos bens e que foram tomadas, para esse fim, as medidas necessárias com A. Além disso, C tem de ser um sujeito passivo identificado no Estado-Membro 2 e A deve indicar o número de identificação IVA de C no mapa recapitulativo do período em que a substituição ocorre[5].
  2] A regista a substituição de B por C no registo mantido por A (artigo 17.º-A, n.º 6, alínea b) e artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, bem como artigo 54.º-A, n.º 1, alínea e), RE).
- A substituição terá impacto nos registos pertinentes de acordo com o artigo 54.º-A, n.º 1, alínea e) e n.º 2, alíneas a), b) e c), RE.

[5] Tanto o número de identificação IVA do destinatário anterior (neste caso, B) como o número de identificação IVA do novo destinatário (neste caso, C) devem ser indicados.

Outras observações

- No caso da situação descrita, é necessário que a substituição (de B por C) ocorra antes de os bens serem levantados por C (ou seja, entregues a C).
- Exige-se igualmente, à data em que o regime das vendas à consignação com B deixe de existir, que A já tenha identificado o adquirente C, que substitui B, e tenha celebrado um contrato com o mesmo (ver o ponto 2.5.12 quanto à data em que o contrato com C deve ser celebrado).
- O prazo de 12 meses a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 4, DIVA (ver também o ponto 2.3.5) não recomeça a correr na data da substituição. Esse prazo tem início à data da chegada inicial dos bens ao Estado-Membro para o qual foram expedidos ou transportados. É o único prazo aplicável e não foi prorrogado pela disposição ou substituição (artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA) nem por qualquer outra disposição. Por outro lado, a regra que se aplica, se não estiverem preenchidas as condições para a substituição (artigo 17.º-A, n.º 7, DIVA), refere-se explicitamente ao «prazo previsto no n.º 4» (ou seja, o artigo 17.º-A, n.º 4, DIVA), o que reafirma que se trata do único prazo aplicável. Isto é mais uma vez confirmado pelo facto de que deve ser indicado, no registo mantido pelo fornecedor, o número de identificação IVA da pessoa que substitui o adquirente previsto inicial, embora a disposição pertinente não preveja qualquer indicação da data da própria substituição [artigo 54.º-A, n.º 1, alínea e), RE].
- Quando as condições para que a substituição tenha lugar não estiverem preenchidas e A (no exemplo) entregar, mesmo assim, os bens das existências a C, ocorre a situação descrita no ponto 2.3.3 (entrega a um terceiro).

2.3.3. Entrega a um terceiro



Situação:

- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro, A entrega os bens à empresa C (por exemplo, porque C está disposta a pagar um preço mais elevado) e, como resultado, rescinde o contrato de consignação com B. Pode igualmente suceder, neste caso, que A e B mantenham o contrato de consignação em relação a outros (tipos de) bens diferentes dos que estão a ser entregues a C.
- Os bens são diretamente transferidos para C, que não foi indicado como o adquirente previsto na data em que os bens foram inicialmente transferidos do

Estado-Membro 1 **e** que não substituiu o adquirente inicialmente previsto nos termos do artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA.

Tratamento em sede de IVA da consignação:

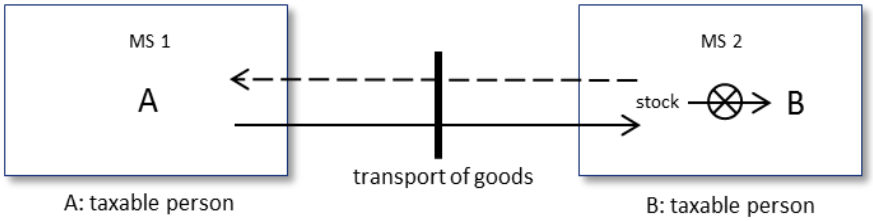
- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d) e artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, bem como artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].
- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser indicada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B passou a ser proprietário antes da alteração ou rescisão do contrato de consignação, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Em setembro, quando os bens em causa são vendidos a C e, como resultado, o contrato de consignação entre A e B é alterado/rescindido, não se verifica uma entrega intracomunitária nem uma aquisição intracomunitária na relação entre A e B relativamente à parte dos bens de que B não se tornou proprietário. Sempre que necessário, B (ou o depositário, na situação e nos casos referidos no segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, ver o ponto 2.5.19) terá de adaptar o registo por si mantido em relação aos bens entregues a C [artigo 54.º-A, n.º 2, alíneas b) e e), RE].
- Também em setembro, as condições para o regime das vendas à consignação deixam de estar preenchidas em relação aos bens mencionados no ponto anterior. Dado que A e C acordaram numa venda de bens e não num contrato de consignação, as disposições relativas à substituição previstas no ponto 2.3.2 não se aplicam aos bens entregues a C. Assim sendo, considera-se que teve lugar uma transferência de bens, nos termos do artigo 17.°, DIVA, do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2 em relação aos bens entregues a C. Uma vez que deixam de estar preenchidas as condições relativas a estes bens, considera-se que a transferência tem lugar imediatamente antes da entrega a C (artigo 17.º-A, n.º 7, segundo parágrafo, DIVA).
- O conceito de «imediatamente antes», embora não seja claramente explicitado na Diretiva IVA, deve ser entendido, no âmbito do funcionamento geral do sistema, como relativo ao mesmo dia em que a entrega é feita por A a C.
- Em relação aos bens vendidos a C, considera-se que A efetuou uma entrega intracomunitária isenta no Estado-Membro 1 e uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2 (tal como anteriormente referido, outros bens poderão continuar abrangidos pelo contrato de consignação entre A e B). O facto gerador do imposto tem lugar em setembro e a exigibilidade ocorrerá, o mais tardar, em 15 de outubro. A fim de declarar a sua aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2, A tem de ser identificado no Estado-Membro 2 para efeitos de IVA.

- A tem de declarar a entrega intracomunitária na respetiva declaração de IVA no Estado-Membro 1 e incluir a operação no seu mapa recapitulativo, indicando-se a si próprio, com o correspondente número de identificação IVA no Estado-Membro 2, e indicando o valor tributável (artigo 76.°, DIVA).
- A tem igualmente de contabilizar o IVA devido sobre a sua aquisição intracomunitária através da sua declaração de IVA no Estado-Membro 2.
- A tem de introduzir as indicações necessárias no registo por si mantido por forma a mantê-lo atualizado [artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, alínea g), RE].

Outras observações

- A entrega de A a C segue regras próprias (entrega «interna» no Estado-Membro 2, entrega intracomunitária, exportação) e não é abrangida pelo âmbito de aplicação da medida de simplificação da consignação industrial.

2.3.4. Devolução dos bens



Situação:

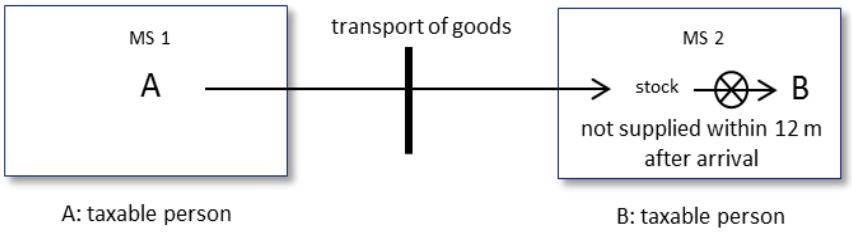
- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro do mesmo ano, é acordado que A retomará os bens restantes que não foram vendidos ou utilizados por B e os transportará do Estado-Membro 2 novamente para o Estado-Membro 1.

Tratamento em sede de IVA da consignação:

- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].

- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser registada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B se tornou efetivamente proprietário, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Relativamente aos bens dos quais B não se tornou proprietário, não se verifica uma entrega intracomunitária nem uma aquisição intracomunitária na relação entre A e B.
- No que diz respeito aos bens devolvidos, também não existe qualquer entrega intracomunitária presumida, nos termos do artigo 17.°, DIVA, efetuada por A no Estado-Membro 1, nem existe qualquer entrega intracomunitária, nos termos do artigo 17.°, DIVA, efetuada por A no Estado-Membro 2, se A registar a devolução dos bens no registo por si mantido, conforme previsto no artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e no artigo 54.º-A, n.º 1, alínea h), RE [artigo 17.º-A, n.º 5, alínea b), DIVA].
- Além disso, A terá de indicar o número de identificação IVA de B no seu mapa recapitulativo e uma «referência» que indique que os bens foram devolvidos (artigo 262.°, n.º 2, DIVA, uma vez que se trata de uma «alteração das informações apresentadas»[6]). Convém notar que, no caso da devolução de bens, esta referência no mapa recapitulativo não deve ser entendida como uma condição material para que a simplificação seja mantida (ver também o ponto 2.5.6).
- O adquirente previsto (ou o depositário, na situação referida no segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE) terá de adaptar o registo por si mantido [artigo 54.º-A, n.º 2, alínea e), RE].

2.3.5. <u>Prazo de 12 meses excedido</u>



<u>Situação</u>:

- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, no dia 5 de janeiro do ano N, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Os bens chegam ao

[6] Ver também o ponto 2.5.22.

Estado-Membro 2 nessa mesma data. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.

- Um ano mais tarde (ano N+1), os bens ou parte deles ainda não foram entregues a B, mas continuam no território do Estado-Membro 2[7].

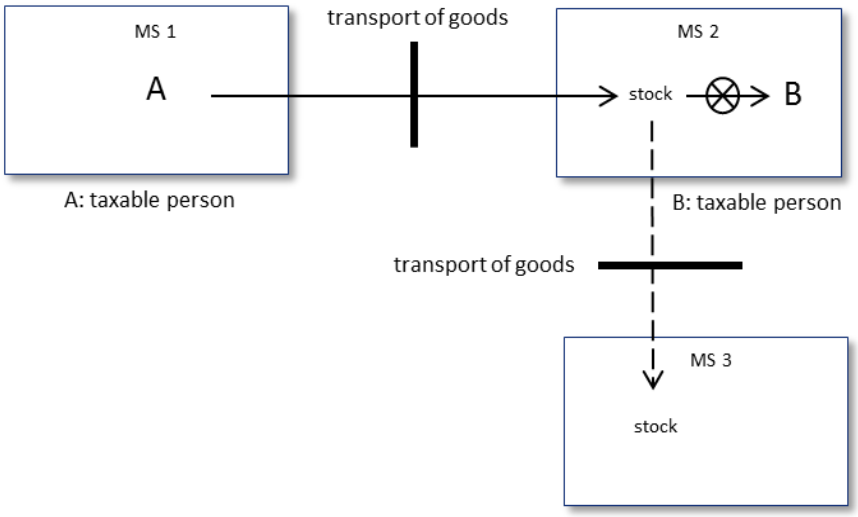
Tratamento em sede de IVA da consignação:

- A tem de indicar o transporte dos bens em 5 de janeiro do ano N no registo por si mantido [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 243.º, n.º 3, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].
- O adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens em 5 de janeiro do ano N às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser registada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B se tornou proprietário antes do fim do prazo de 12 meses, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Até ao fim do dia 6 de janeiro do ano N+1 (para o cálculo correto do prazo de 12 meses, ver os pontos 2.5.16 e 2.5.17), B não se tornou proprietário dos bens ou de parte deles. Relativamente a estes bens restantes, não se verifica uma entrega intracomunitária nem uma aquisição intracomunitária na relação entre A e B.
- A partir de 7 de janeiro do ano N+1, o dia seguinte ao termo do prazo de 12 meses, deixam de estar preenchidas as condições para o regime das vendas à consignação e considera-se que tem lugar uma transferência, nos termos do artigo 17.° DIVA, por A dos bens restantes do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2 (artigo 17.º-A, n.º 4, DIVA).
- Considera-se que A efetua uma entrega intracomunitária isenta, nos termos do artigo 17.°, DIVA, no Estado-Membro 1, e uma aquisição intracomunitária, nos termos do artigo 21.º, DIVA, no Estado-Membro 2. O facto gerador do imposto tem lugar em 7 de janeiro do ano N+1 e a exigibilidade ocorrerá o mais tardar, em 15 de fevereiro do ano N+1 (artigos 67.º e 69.º, DIVA). A fim de declarar a sua aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2, A tem de ser identificada no Estado-Membro 2 para efeitos de IVA.
- A tem de declarar a entrega intracomunitária presumida na respetiva declaração de IVA no Estado-Membro 1 e incluir a operação no seu mapa recapitulativo, indicando-se a si próprio, com o correspondente número de identificação IVA no Estado-Membro 2, assim como o valor tributável dessa entrega (artigo 76.°, DIVA).

[7] Ver os pontos 2.5.16 e 2.5.17 relativamente ao prazo de 12 meses.

- A tem igualmente de contabilizar o IVA devido sobre a sua aquisição intracomunitária através da sua declaração de IVA no Estado-Membro 2.
- Ambos os registos de A e do adquirente previsto terão de refletir claramente a situação dos bens em relação aos quais foi ultrapassado o prazo de 12 meses [artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, alínea c) e n.º 2, alínea c), RE].

2.3.6. Bens expedidos para outro Estado-Membro



Situação:

- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro do mesmo ano, A retoma (parte dos) bens que não foram entregues a B das existências, mas não os transporta novamente para o Estado-Membro 1. Os bens são, pelo contrário, transportados para o Estado-Membro 3 onde são armazenados por conta de A (situação ilustrada no gráfico).
- Esta situação difere da situação em que os bens restantes são transportados no contexto de uma venda a C, uma empresa com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 3 (situação tratada no ponto 2.3.3 *supra*).

Tratamento em sede de IVA da consignação:

- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].

- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser registada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B se tornou efetivamente proprietário, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Em setembro, quando os bens restantes são transportados para o Estado-Membro 3, deixam de estar preenchidas as condições do regime das vendas à consignação relativamente ao transporte do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2. Por conseguinte, tem lugar uma transferência de bens, nos termos do artigo 17.º, DIVA, do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2. Deixam de estar preenchidas as condições e considera-se, por conseguinte, que a transferência tem lugar imediatamente antes de ter início a expedição ou o transporte para o Estado-Membro 3 (artigo 17.º-A, n.º 7, terceiro parágrafo, DIVA).
- O conceito de «imediatamente antes», embora não seja claramente explicitado na Diretiva IVA, deve ser entendido, no âmbito do funcionamento geral do sistema, como relativo ao mesmo dia em que a expedição ou o transporte para o Estado-Membro 3 tem início.
- Entende-se que A efetuou uma entrega intracomunitária isenta no Estado-Membro 1 (artigo 17.°, DIVA) e uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2 (artigo 21.º, DIVA) dos bens restantes. O facto gerador do imposto tem lugar em setembro e a exigibilidade ocorrerá, o mais tardar, em 15 de outubro (artigos 67.º e 69.º, DIVA). A fim de declarar a sua aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2, A tem de ser identificada no Estado-Membro 2 para efeitos de IVA.
- A tem de declarar a entrega na respetiva declaração de IVA no Estado-Membro 1 e incluir a operação no seu mapa recapitulativo, indicando-se a si próprio, com o correspondente número de identificação IVA no Estado-Membro 2, assim como o valor tributável da entrega (artigo 76.°, DIVA).
- A tem igualmente de contabilizar o IVA devido sobre a sua aquisição intracomunitária através da sua declaração de IVA no Estado-Membro 2.
- Além disso, A tem de introduzir as indicações necessárias no registo por si mantido por forma a mantê-lo atualizado [artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, alínea g), RE]. B (ou o depositário, na situação referida no segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE – ver o ponto 2.5.19) terá também de atualizar o seu registo [artigo 54.º-A, n.º 2, alínea e), IR].

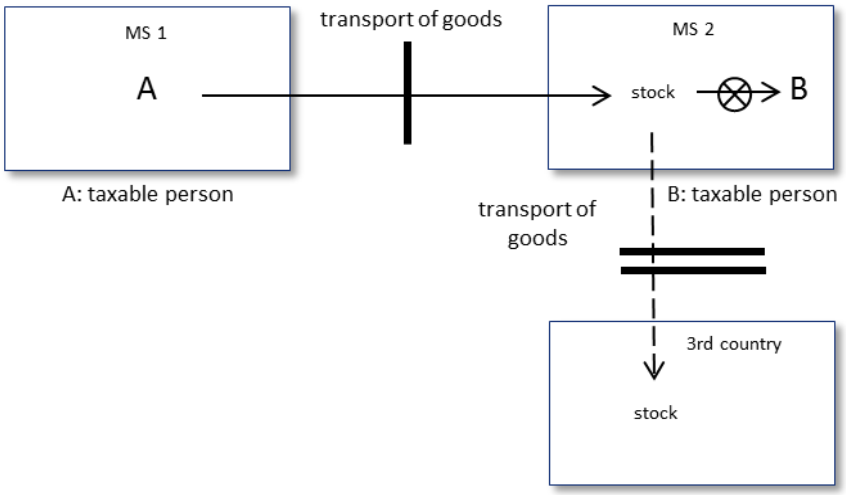
<u>Outras observações</u>

- A efetua outra transferência do Estado-Membro 2 para o Estado-Membro 3, em relação ao transporte dos bens para o Estado-Membro 3 em setembro. Assim, considera-se que A efetua uma entrega intracomunitária isenta, nos termos do artigo 17.°, DIVA, no Estado-Membro 2, e uma aquisição intracomunitária, nos termos do artigo 21.º, DIVA, no Estado-Membro 3. Para o último facto gerador do imposto, A terá de ser identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro 3. As declarações de IVA e os mapas recapitulativos seguem as regras normais e, como tal, não estão associados às regras de simplificação da consignação industrial.
- Pode dar-se o caso de este segundo transporte de bens do Estado-Membro 2 para o Estado-Membro 3 ser abrangido pelas regras relativas ao regime das vendas à

consignação, desde que estejam preenchidas todas as condições necessárias. Para tal, seria necessário que A não tivesse a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 3; teria de existir um acordo prévio com um adquirente que teria de ser identificado no Estado-Membro 3. A teria de registar o transporte no registo por si mantido e A teria de indicar o novo adquirente previsto no mapa recapitulativo apresentado no Estado-Membro 2. Qualquer situação deste tipo deve ser submetida a uma avaliação inteiramente separada.

- No caso de os bens serem vendidos diretamente a C (à margem do regime das vendas à consignação) no Estado-Membro 3, a entrega intracomunitária no Estado-Membro 2 e a aquisição intracomunitária no Estado-Membro 3 seguem as regras normais e, mais uma vez, não estão associadas às regras de simplificação da consignação industrial (ver também o ponto 2.3.3.).

2.3.7. Bens exportados



Situação:

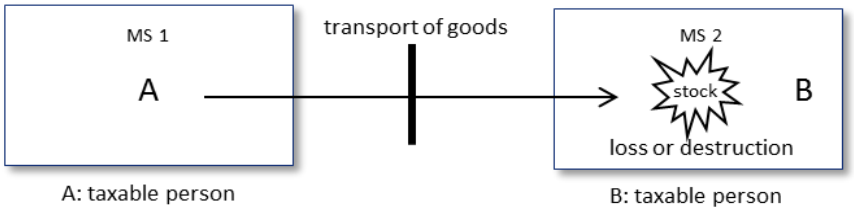
- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro do mesmo ano, A exporta os bens que não foram entregues a B tendo em vista novas atividades fora da União Europeia.

Tratamento em sede de IVA da consignação:

- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].

- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser registada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B se tornou efetivamente proprietário, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Em setembro, quando os bens restantes são transportados para fora da União Europeia, deixam de estar preenchidas as condições para o regime das vendas à consignação. Por conseguinte, tem lugar uma transferência, nos termos do artigo 17.°, DIVA, desses bens restantes do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2. Uma vez que as condições deixam de estar preenchidas após a exportação, considera-se que a transferência tem lugar imediatamente antes da expedição ou do transporte para um país terceiro (artigo 17.º-A, n.º 7, terceiro parágrafo, DIVA).
- O conceito de «imediatamente antes», embora não seja claramente explicitado na Diretiva IVA, deve ser entendido, no âmbito do funcionamento geral do sistema, como relativo ao mesmo dia em que a expedição ou o transporte tem início.
- Considera-se que A efetua uma entrega intracomunitária isenta, nos termos do artigo 17.°, DIVA, no Estado-Membro 1, e uma aquisição intracomunitária, nos termos do artigo 21.º, DIVA, no Estado-Membro 2. O facto gerador do imposto tem lugar em setembro e a exigibilidade ocorrerá, o mais tardar, em 15 de outubro (artigos 67.º e 69.º, DIVA). A fim de declarar a sua aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2, A tem de ser identificada no Estado-Membro 2 para efeitos de IVA.
- A tem de declarar a entrega intracomunitária na sua declaração de IVA no Estado-Membro 1 e incluir a operação no seu mapa recapitulativo, indicando-se a si próprio, com o correspondente número de identificação IVA no Estado-Membro 2, assim como o valor tributável da entrega (artigo 76.°, DIVA).
- A tem igualmente de contabilizar o IVA devido sobre a sua aquisição intracomunitária através da sua declaração de IVA no Estado-Membro 2.
- A tem de introduzir as indicações necessárias no registo por si mantido por forma a mantê-lo atualizado [artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, alínea g), RE]. B (ou o depositário, na situação referida no segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE – ver o ponto 2.5.19) terá também de atualizar o seu registo [artigo 54.º-A, n.º 2, alínea e), IR].

2.3.8. <u>Destruição ou perda dos bens</u>



Situação:

- A empresa A, com a sede da sua atividade económica no Estado-Membro 1 (e não no Estado-Membro 2), transporta bens, em janeiro, no âmbito de um regime de consignação industrial para o Estado-Membro 2. Estes bens destinam-se à empresa B que se encontra identificada (estabelecida ou não) no Estado-Membro 2.
- Em setembro do mesmo ano e antes de B ter tomado posse dos bens recebidos, a parte remanescente dos bens é destruída num incêndio.

Tratamento em sede de IVA da consignação:

- Em janeiro, A tem de indicar o transporte dos bens no registo por si mantido [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, RE].
- No seu mapa recapitulativo, A tem de mencionar o número de identificação IVA de B, uma vez que se trata da pessoa para quem os bens foram expedidos no âmbito do regime das vendas à consignação [artigos 17.º-A, n.º 2, alínea d) e 262.º, n.º 2, DIVA].
- Em janeiro, o adquirente previsto tem de indicar a chegada dos bens às existências no registo por si mantido (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE). Caso o adquirente previsto não seja o depositário, nos termos do segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, a data de chegada dos bens não tem de ser registada no registo do adquirente previsto. As autoridades fiscais teriam então de encontrar a indicação desta data no registo mantido pelo depositário terceiro (para efeitos fiscais ou comerciais, ver o ponto 2.5.19).
- No que toca aos bens de que B se tornou efetivamente proprietário, aplicam-se as regras estabelecidas no ponto 2.3.1 *supra*.
- Em setembro, quando os bens restantes são destruídos, deixam de estar preenchidas as condições do regime das vendas à consignação em relação a esses bens. Por conseguinte, considera-se que tem lugar uma transferência de bens, nos termos do artigo 17.º, DIVA, do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2. Uma vez que as condições para a simplificação da consignação industrial deixam de estar preenchidas, considera-se que a transferência tem lugar na data em que os bens foram efetivamente destruídos ou, caso seja impossível determinar essa data, na data em que se constatou que os bens foram destruídos (artigo 17.º-A, n.º 7, quarto parágrafo, DIVA).
- Considera-se que A efetua uma entrega intracomunitária isenta, nos termos do artigo 17.°, DIVA, no Estado-Membro 1, e uma aquisição intracomunitária, nos termos do artigo 21.º, DIVA, no Estado-Membro 2, dos bens destruídos.
- O facto gerador do imposto tem lugar em setembro e a exigibilidade ocorrerá, o mais tardar, em 15 de outubro (artigos 67.º e 69.º, DIVA). A fim de declarar a sua aquisição intracomunitária no Estado-Membro 2, A tem de ser identificada no Estado-Membro 2 para efeitos de IVA.
- A tem de declarar a entrega intracomunitária na respetiva declaração de IVA no Estado-Membro 1 e incluir a operação no seu mapa recapitulativo, indicando-se a si próprio, com o correspondente número de identificação IVA no Estado-Membro 2. O valor tributável corresponde ao preço de compra ou, na ausência deste preço, ao preço de custo dos bens (artigo 76.°, DIVA).

- A tem igualmente de contabilizar o IVA devido sobre a sua aquisição intracomunitária através da sua declaração de IVA no Estado-Membro 2. Aplica-se o artigo 185.°, n.º 2, DIVA, e não decorre da destruição dos bens qualquer exclusão ou limitação do direito de dedução do IVA sobre a aquisição intracomunitária, desde que tal destruição seja «devidamente comprovada ou confirmada».
- A tem de introduzir as indicações necessárias no registo por si mantido por forma a mantê-lo atualizado [artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 1, alínea g), RE]. B (ou o depositário, na situação referida no segundo parágrafo do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, ver ponto 2.5.19) terá também de atualizar o seu registo [artigo 54.º-A, n.º 2, alínea f), RE].

2.4. Simplificação da consignação industrial e regras nacionais em matéria de IVA

A medida de simplificação do regime das vendas à consignação estabelecida no artigo 17.º-A, DIVA, entra em vigor em 1 de janeiro de 2020 e deve ser aplicada por todos os Estados-Membros. Tal implica que qualquer outro regime nacional possível relativo à consignação e que se desvie dos artigos 17.º e 17.º-A, DIVA, não está em conformidade com o direito da UE. Os Estados-Membros não podem optar por aplicar quaisquer regras divergentes desta natureza em relação a situações de consignação transfronteiriças, mesmo que essas regras nacionais sejam mais amplas ou mais flexíveis para as empresas do que as definidas nos artigos 17.º e 17.º-A, DIVA.

2.5. Questões de pormenor decorrentes da aplicação destas disposições

2.5.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA.

Diretrizes emanadas da 113.ª reunião do Comité do IVA de 3 de junho de 2019

3.	NOVA LEGISLAÇÃO – QUESTÕES RESPEITANTES À APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA UE EM MATÉRIA DE IVA RECENTEMENTE ADOTADAS
3.1	Origem: Comissão
Referências:	Artigos 17.º-A, 36.º-A, 138.º, n.os 1 e 1-A, 243.º, n.º 3, e 262.º, n.º 2, da Diretiva IVA Artigos 45.º-A e 54.º-A do Regulamento de Execução IVA
Assunto:	Aplicação do pacote «soluções rápidas»: Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho (Documento taxud.c.1(2019)3533969 – Documento de trabalho n.º 968)

Documento B – taxud.c.1(2019)7898019 – Documento de trabalho n.º 973

Consignação: tratamento a dar a pequenas perdas (ponto 3.1.1.)[8]

O Comité do IVA concorda, quase unanimemente, que as pequenas perdas de bens no âmbito do regime das vendas à consignação (artigo 17.°-A da Diretiva IVA) decorrentes da própria natureza dos bens, de circunstâncias imprevisíveis ou de uma autorização ou

[8] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA.

instrução das autoridades competentes, não dão origem a uma transferência destes bens na aceção do artigo 17.º da Diretiva IVA.

Além disso, o Comité do IVA considera na sua grande maioria que, para efeitos do referido regime das vendas à consignação, se deve entender por «pequenas perdas» as perdas de valor inferior a 5 % do valor ou quantidade das existências totais, tal como se encontram na data, após a chegada ao local de armazenamento, em que os bens são efetivamente retirados ou destruídos ou, se for impossível determinar essa data, na data em que se constata que os bens foram destruídos ou estão em falta.

Documento C - taxud.c.1(2019)7898957 – Documento de trabalho n.º 974

Consignação: um entreposto de consignação deve ser considerado como um estabelecimento estável do fornecedor (ponto 3.1.2.)[9]

1. O Comité do IVA confirma por unanimidade que a simplificação do regime das vendas à consignação, previsto no artigo 17.º-A da Diretiva IVA, se aplica independentemente de o sujeito passivo que transfere os bens (a seguir designado «o fornecedor») estar ou não identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro para o qual os bens foram transportados ao abrigo deste regime.

2. No entanto, sempre que o fornecedor tenha a sede da sua atividade económica ou tenha um estabelecimento estável no Estado-Membro de chegada dos bens, o Comité do IVA confirma por unanimidade que a simplificação do regime das vendas à consignação, previsto no artigo 17.º-A da Diretiva IVA, não se aplica.

O Comité do IVA concorda por unanimidade que é este o caso independentemente de o estabelecimento estável do fornecedor intervir efetivamente ou não (na aceção do artigo 192.º-A da Diretiva IVA) na entrega dos bens realizada pelo fornecedor.

3. O Comité do IVA concorda por unanimidade que, sempre que o entreposto, para o qual os bens são transportados no âmbito do regime das vendas à consignação, seja propriedade ou seja dirigido por uma ou mais pessoas diferentes do fornecedor, esse entreposto não é considerado um estabelecimento estável do fornecedor.

4. O Comité do IVA concorda, por ampla maioria, que sempre que o entreposto para o qual os bens são transportados a partir de outro Estado-Membro com vista à entrega desses bens numa fase posterior, a um adquirente ou destinatário identificado, seja propriedade (ou seja arrendado) e seja diretamente dirigido pelo fornecedor com os seus próprios meios presentes no Estado-Membro onde se situa o entreposto, este é considerado seu estabelecimento estável.

No entanto, sempre que esse entreposto não seja dirigido pelo fornecedor com os seus próprios meios ou sempre que esses meios não estejam efetivamente presentes no Estado-Membro em que o entreposto se situa, o Comité do IVA concorda, por ampla maioria, que, não obstante o facto de o entreposto ser propriedade do fornecedor (ou ser alugado por este), não pode ser considerado como o seu estabelecimento estável.

[9] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA.

2.5.2. A simplificação da consignação industrial constitui um sistema obrigatório? Uma empresa pode decidir não o aplicar?

A simplificação é aplicável desde que estejam preenchidas todas as condições definidas no artigo 17.º-A, n.º 2, DIVA. Se, por qualquer razão, uma das condições não estiver preenchida, tem lugar uma «transferência» na aceção do artigo 17.º, DIVA, que dará origem a uma entrega intracomunitária no Estado-Membro de partida e a uma aquisição intracomunitária (nos termos do artigo 21.º, DIVA) no Estado-Membro de chegada.

Deste modo, o sistema em si não é obrigatório, uma vez que uma empresa pode decidir aplicar ou não a simplificação da consignação industrial, preenchendo ou não as condições necessárias previstas para este regime no artigo 17.º-A, DIVA. Se as referidas condições não estiverem preenchidas, a transferência dos bens para outro Estado-Membro é abrangida pelo âmbito de aplicação dos artigos 17.º e 21.º, DIVA, e a entrega subsequente ao adquirente previsto será considerada como uma entrega interna no Estado-Membro de chegada dos bens. Tal implica, naturalmente, que o fornecedor tem de ser identificado para efeitos do IVA nesse Estado-Membro. Este número de identificação IVA tem de ser utilizado pelo fornecedor/sujeito passivo, que transfere os bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, para declarar a aquisição intracomunitária (presumida) em relação à «transferência» dos seus próprios bens e à subsequente entrega dos bens. A principal finalidade da simplificação foi, precisamente, evitar que o fornecedor tivesse de ser identificado no Estado-Membro para o qual os bens foram transportados.

2.5.3. Qual é a relação entre os artigos 17.º e 17.º-A, DIVA?

O artigo 17.º, n.º 1, DIVA, define o conceito de «transferência para outro Estado-Membro» e assimila-o a uma entrega de bens (que deve ser seguida de uma aquisição intracomunitária presumida de bens com base no artigo 21.º, DIVA).

O artigo 17.º, n.º 2, DIVA, enumera um conjunto de exceções ao abrigo das quais o transporte de bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro não deve ser «considerado como uma transferência para outro Estado-Membro». Neste caso, o transporte dos bens não é considerado como uma entrega de bens (geralmente designada «não transferência»).

O artigo 17.º-A, DIVA, define a noção de «regime das vendas à consignação» para efeitos dessa disposição. É necessário preencher um conjunto de condições para que exista o «regime das vendas à consignação» na aceção do artigo 17.º-A, DIVA. Quando for esse o caso, o «regime das vendas à consignação» não é tratado como uma entrega de bens.

Pode levantar-se a questão, no caso de deixarem de estarem preenchidas as condições para o regime das vendas à consignação, de saber se é possível transitar do artigo 17.º-A, DIVA, para o artigo 17.º, n.º 2, DIVA, e invocar uma situação de «não transferência». Por outras palavras, se é possível considerar que um sujeito passivo, depois de iniciar a aplicação do regime das vendas à consignação, pode efetuar a transição e invocar, no caso de deixarem de se aplicar as condições para esta simplificação, que é aplicável uma das situações específicas indicadas no artigo 17.º, n.º 2, DIVA.

Do ponto de vista dos serviços da Comissão, tal não é possível dada a redação do artigo 17.º-A, n.º 7, DIVA, que determina que, no caso de deixarem de estar preenchidas as condições para a simplificação da consignação industrial, «se considera que foi efetuada uma transferência na aceção do artigo 17.º». As únicas situações de transferência são, de facto, as abrangidas pelo artigo 17.º, n.º 1, DIVA, uma vez que o artigo 17.º, n.º 2, DIVA,

de acordo com uma interpretação literal, trata de situações que «não são consideradas transferências com destino a outro Estado-Membro».

2.5.4. *A empresa que efetua a transferência dos bens, quando a simplificação da consignação industrial não se aplica, é sempre obrigada/autorizada a registar-se, para efeitos do IVA, no Estado-Membro de chegada dos bens, em relação às aquisições intracomunitárias aí realizadas? Qual é a situação no caso de essas aquisições intracomunitárias estarem isentas?*

Embora levantada no âmbito da simplificação do regime das vendas à consignação, a questão de que trata este ponto é mais geral e refere-se, na realidade, à obrigação de registo para efeitos do IVA no Estado-Membro em que é efetuada uma aquisição intracomunitária nos termos do artigo 140.º, alínea c), DIVA. Por essa razão, a diretriz pertinente sobre esta questão consta do ponto 4.3.1 das presentes notas explicativas, sob o título *«Isenção de uma entrega intracomunitária de bens: combinada com a autoliquidação opcional prevista no artigo 194.º (ponto 3.3.3.)»*.

Para um entendimento claro da matéria, deve explicar-se, em primeiro lugar, que:

1) De acordo com o artigo 194.º, DIVA, os Estados-Membros podem determinar que, no caso de um fornecedor não não se encontrar estabelecido no seu território, o adquirente é devedor do IVA (o que, geralmente, se designa «autoliquidação»). Neste caso, o adquirente contabiliza o IVA (em lugar de este lhe ser cobrado pelo fornecedor) e efetua a respetiva dedução na mesma declaração de IVA.

2) Nos termos do artigo 140.º, alínea c), DIVA, as aquisições intracomunitárias de bens estão isentas de IVA sempre que, de acordo com os critérios dos artigos 170.º e 171.º, DIVA, a pessoa que adquire os bens tenha direito, em todas as circunstâncias, ao reembolso total do IVA devido sobre a aquisição intracomunitária. Um dos critérios dos artigos supramencionados é que a pessoa em questão não efetue outras entregas no Estado-Membro em que teve lugar a aquisição intracomunitária, além daquelas em relação às quais o adquirente é devedor do imposto no âmbito da autoliquidação.

Quando é realizada uma «transferência» de bens do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2, seguida de uma entrega subsequente no Estado-Membro 2 desses bens, e não estão preenchidas as condições estabelecidas no artigo 17.º-A, DIVA para a simplificação da consignação industrial, a conjugação dos artigos 17.º, 21.º e 194.º (se o Estado-Membro 2 tiver recorrido à opção prevista nessa disposição) pode resultar i) numa entrega de bens nos termos do artigo 17.º, DIVA, no Estado-Membro 1, efetuada pelo sujeito passivo que transfere os bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro; ii) numa aquisição intracomunitária presumida nos termos do artigo 21.º, DIVA, efetuada no Estado-Membro 2 pelo sujeito passivo que transfere os bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro; iii) numa subsequente entrega «interna» no âmbito da autoliquidação em relação à qual o devedor do IVA será o adquirente. A aquisição intracomunitária presumida a que ii) se refere está, por conseguinte, isenta de imposto, em conformidade com o artigo 140.º, alínea c), DIVA (desde que a pessoa que efetua a aquisição intracomunitária tenha direito ao reembolso total do IVA devido sobre essa aquisição, se esta tiver sido tributada).

Foi levantada a questão, na situação descrita no número anterior, de saber se a empresa que efetua a transferência dos bens pode ou deve ser identificada para efeitos do IVA em

relação às aquisições intracomunitárias isentas realizadas no Estado-Membro de chegada dos bens.

Em resposta a esta questão, mesmo que a aquisição intracomunitária esteja isenta, a empresa tem de estar registada para efeitos do IVA no Estado-Membro em que teve lugar a aquisição intracomunitária [com base no artigo 214.º, n.º 1, alínea b), DIVA]. Não há qualquer possibilidade de as empresas serem dispensadas desta obrigação (nos termos do artigo 272.º, DIVA) e os Estados-Membros não podem recusar o registo.

Além disso, o referido registo poderá ser necessário para efeitos do artigo 138.º, n.º 1, DIVA (na redação em vigor a partir de 1 de janeiro de 2020), segundo o qual a isenção de IVA da presumida entrega intracomunitária de bens, efetuada no Estado-Membro de partida dos bens pelo sujeito passivo que transfere os bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro, está dependente de a pessoa estar identificada para efeitos do IVA noutro Estado-Membro.

2.5.5. Quando é a empresa, que procede à expedição de bens de um Estado-Membro para outro, ao abrigo da simplificação do regime das vendas à consignação, obrigada a registar-se para efeitos do IVA no Estado-Membro de chegada dos bens?

No âmbito da simplificação da consignação industrial, o fornecedor (o sujeito passivo que transfere os bens de um Estado-Membro para outro Estado-Membro) evita o registo para efeitos do IVA (bem como a apresentação de uma declaração de IVA e a contabilização do IVA devido) no Estado-Membro para o qual transporta os bens com vista a fornecê-los numa fase posterior ao adquirente previsto.

No entanto, quando as condições necessárias para que se verifique o regime das vendas à consignação deixam de estar preenchidas, o fornecedor é obrigado a registar-se sem demora para efeitos do IVA.

Existem situações em que é previsível que o fornecedor seja obrigado a registar-se para efeitos do IVA no Estado-Membro para o qual transportou os bens no âmbito do regime das vendas à consignação: por exemplo, nos casos em que o prazo de 12 meses esteja prestes a ser ultrapassado e quando o fornecedor decida efetuar uma entrega a um terceiro ou expedir os bens para outro Estado-Membro.

Por conseguinte, tendo em consideração a duração dos procedimentos nacionais associados ao registo para efeitos do IVA, é aconselhável que o fornecedor solicite um número de registo IVA assim que tome conhecimento de que a simplificação deixa de lhe ser aplicável.

Existem, naturalmente, situações em que o fornecedor não pode saber antecipadamente que será obrigado a registar-se para efeitos do IVA: por exemplo, no caso de destruição ou roubo dos bens. É importante sublinhar que, nestas situações, o fornecedor que atue de boa fé não deve ser penalizado e que deve ser observada a neutralidade fiscal.

2.5.6. Diferença entre «condições necessárias para que a simplificação da consignação industrial se aplique» e «obrigações adicionais associadas à simplificação da consignação industrial»

Deve ser feita uma distinção entre, por um lado, as condições que têm de ser necessariamente preenchidas para que se considere que existe o regime das vendas à

consignação (as condições materiais) e, por outro, as obrigações adicionais associadas a este regime. As primeiras condições correspondem às condições definidas no artigo 17.º-A, n.º 2, DIVA; no caso de alguma destas condições não estar preenchida, não se aplica a simplificação da consignação industrial do artigo 17.º-A, DIVA. As obrigações adicionais correspondem a quaisquer outras obrigações estabelecidas pela legislação relativa à simplificação da consignação industrial; o facto de alguma destas obrigações não ser cumprida não impede a aplicação da referida simplificação, embora possam aplicar-se, neste caso, sanções a nível nacional.

Exemplo: com base no artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA, o fornecedor tem de indicar o transporte dos bens no âmbito do regime das vendas à consignação no seu registo (ver o artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e o artigo 54.º-A, n.º 1, RE) e de mencionar o número de identificação IVA do adquirente previsto no seu mapa recapitulativo (artigo 262.º, n.º 2, DIVA). Estas são algumas das condições (indicadas no artigo 17.º-A, n.º 2, DIVA) que têm de estar preenchidas para que a simplificação se aplique.

Continuando com o exemplo, o adquirente previsto tem ainda de indicar a «descrição e a quantidade dos bens que lhe são destinados» no registo por si mantido [artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, alínea b), RE]. No entanto, nos termos do artigo 17.º-A, n.º 2, DIVA, não se trata de uma condição para a aplicação da simplificação; trata-se apenas de uma obrigação decorrente do artigo 243.º, n.º 3, DIVA. O incumprimento desta obrigação não impede a aplicação do regime das vendas à consignação. Neste caso, podem, naturalmente, ser aplicadas sanções a nível nacional.

Por último, nos casos de devolução e substituição, as condições a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 5, DIVA, no primeiro caso, e o artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA, no segundo, devem ser entendidas como condições materiais necessárias para continuar a aplicar a simplificação da consignação industrial. Por outras palavras, nos casos de devolução e substituição, considera-se que tem lugar uma transferência, na aceção do artigo 17.º, DIVA, a menos que as condições supramencionadas estejam preenchidas.

2.5.7. A simplificação pode aplicar-se no caso de o fornecedor estar registado para efeitos do IVA (mas não estabelecido) no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos?

A legislação determina que o fornecedor não deve ter a sede da sua atividade económica nem dispor de um estabelecimento estável no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea b), DIVA]. Tal implica que o registo do fornecedor para efeitos do IVA no Estado-Membro das existências não é suficiente, em si, para excluir a aplicação da simplificação; o que conta é se tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro.

2.5.8. A simplificação pode aplicar-se no caso de o adquirente previsto estar registado para efeitos do IVA (mas não estabelecido) no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos?

Está, adicionalmente, estabelecido que a pessoa para quem os bens se destinam tem de estar identificada para efeitos do IVA no Estado-Membro das existências [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea c), DIVA]. Por conseguinte, não é necessário que o adquirente previsto se encontre estabelecido no Estado-Membro do armazenamento; o número de identificação IVA é suficiente.

2.5.9. *A simplificação pode aplicar-se no caso de o transporte ser efetuado pelo adquirente previsto por conta do fornecedor?*

O artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA, refere que os bens devem ser expedidos ou transportados pelo fornecedor ou «por um terceiro agindo por sua conta». Por outro lado, não se determina quem deva ser este «terceiro».

A norma não exclui que o terceiro em questão possa ser o adquirente previsto, mas é importante sublinhar que, neste caso, o adquirente previsto deve transportar os bens «por conta» do fornecedor, o que implica que o fornecedor continua a ser o proprietário dos bens durante o transporte e na data em que os bens dão entrada no entreposto. Se não for este o caso, não se trata de uma situação de consignação, mas diretamente de uma entrega intracomunitária de bens, seguida de uma aquisição intracomunitária. Cabe obviamente ao fornecedor provar junto da administração fiscal que as condições para a simplificação da consignação industrial se encontram preenchidas.

2.5.10. *O que deve ser entendido como uma «entrega» ao adquirente previsto?*

Nos termos do artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA, os bens são expedidos ou transportados «tendo em vista a entrega dos bens nesse Estado-Membro», numa fase posterior, ao adquirente previsto. Neste contexto, o termo «entrega» deve ser entendido na aceção do artigo 14.º, DIVA, e não com base no direito civil nacional. Tal inclui a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, DIVA, mas também os outros casos enumerados no artigo 14.º, n.º 2, DIVA. Na prática, a aplicação de algumas das situações incluídas no artigo 14.º, DIVA (designadamente, a transmissão, por ordem da autoridade pública, da propriedade dos bens mediante pagamento de uma indemnização) é excecional ou não deve ser utilizada no contexto da consignação.

Contudo, um caso específico, suscetível de ocorrer na prática no contexto da consignação, é a situação do «comissionista» [artigo 14.º, n.º 2, alínea c), DIVA]. Este «comissionista» recebe uma comissão que é devida se os bens forem vendidos. Para efeitos do IVA, tal constitui uma «entrega» do proprietário dos bens ao «comissionista», mesmo que não seja este o caso com base no direito civil. Por outro lado, presume-se que tem lugar para efeitos do IVA outra «entrega» entre o «comissionista» e o adquirente dos bens.

Pode ocorrer uma situação em que o adquirente previsto seja um «comissionista» com vários clientes e que retira bens das existências para serem vendidos a esses clientes. Levantou-se a questão de saber se esta situação pode ser abrangida pela simplificação da consignação industrial.

A resposta é que, nesse caso, se se considerar que as entregas de bens para efeitos do IVA têm lugar no âmbito do conceito de «comissionista», o regime das vendas à consignação é aplicável desde que estejam preenchidas todas as condições. Por outras palavras, o «sujeito passivo destinatário da entrega dos bens», a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 2, alínea c), DIVA, pode ser um comissionista na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), DIVA.

2.5.11. *A simplificação pode aplicar-se em relação a vários adquirentes previstos?*

É, efetivamente, possível o fornecedor expedir ou transportar os bens com destino a vários adquirentes. Neste caso, devem estar preenchidas as condições para a aplicação do regime das vendas à consignação a cada adquirente individual. Em particular, é importante que os

bens sejam identificados como sendo destinados a um determinado adquirente. Além disso, cada adquirente previsto deve refletir no seu registo a «descrição e a quantidade dos bens que lhe são destinados» [artigo 54.º-A, n.º 2, alínea b), RE] e o fornecedor deve mencionar no seu próprio registo o valor, descrição e quantidade dos bens correspondentes a cada um dos adquirentes previstos [artigo 54.º-A, n.º 1, alíneas b) e d), RE].

2.5.12. Em caso de substituição, deve ter sido já celebrado um novo contrato na data em que o primeiro é cancelado?

É obrigatório que um contrato com um novo adquirente previsto seja celebrado antes ou na mesma data do termo do contrato com o adquirente anterior. Neste sentido, não deve existir qualquer «intervalo de tempo» entre dois períodos, durante o qual os bens permaneçam no Estado-Membro de chegada sem estarem abrangidos por um regime de consignação industrial. Neste caso, teria lugar uma presumida entrega intracomunitária, nos termos do artigo 17.º, DIVA, e uma presumida aquisição intracomunitária, nos termos do artigo 21.º, DIVA, ambas efetuadas pelo sujeito passivo que transferiu os bens de um Estado-Membro para outro, e não seria possível uma «substituição» (na aceção da simplificação da consignação industrial do artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA)

2.5.13. É possível a substituição parcial?

A substituição parcial, pela qual um adquirente previsto é substituído por outro no mesmo Estado-Membro em relação a parte dos bens que se encontravam inicialmente ao abrigo do regime das vendas à consignação, é de facto possível. Têm de estar preenchidas as mesmas condições e, neste contexto, o contrato deve ser igualmente celebrado antes ou na mesma data do termo do contrato com o adquirente inicial em relação aos bens a que se refere a substituição.

No caso de uma substituição parcial deste tipo, o número IVA do novo adquirente previsto deve ser mencionado no mapa recapitulativo do período em que a substituição ocorre (sem o valor dos bens), nos termos do artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA [em conjunto com o artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA] e do artigo 262.º, n.º 2, DIVA. Tal constitui uma nova referência no mapa recapitulativo do período da substituição e não deve ser considerado nem tratado como uma correção do mapa recapitulativo anterior em que era mencionado o adquirente previsto inicial (agora «substituído»). No caso de a substituição ou a substituição parcial ter lugar no mesmo período da declaração, em que é efetuado o transporte dos bens para o adquirente previsto inicial, deve ser mencionado o número de identificação IVA do adquirente previsto no mapa recapitulativo e, numa linha diferente, o número de identificação IVA tanto do adquirente previsto como da pessoa que o substitui, refletindo assim o transporte inicial e a substituição subsequente (ver também o ponto 2.5.21).

A substituição parcial deve ser registada pelo fornecedor no registo previsto no artigo 243.º, n.º 3, primeiro parágrafo, DIVA, e no artigo 54.º-A, n.º 1, RE. O novo adquirente previsto tem igualmente de cumprir as suas próprias obrigações em relação ao registo (artigo 243.º, n.º 3, segundo parágrafo, DIVA, e artigo 54.º-A, n.º 2, RE).

2.5.14. O que significam «outras condições aplicáveis» para a substituição? Que momento deve ser considerado?

O artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA, estabelece que não tem lugar qualquer entrega, nos termos do artigo 17.º, DIVA, quando o adquirente previsto é substituído por outro, esta substituição é registada no registo do fornecedor e «todas as outras condições aplicáveis»

estão preenchidas (do número 2 do artigo 17.º-A, DIVA). Por outras palavras, têm de estar preenchidas as mesmas condições para uma «substituição» de uma situação de consignação inicial.

No entanto, deve entender-se que estas condições devem ser avaliadas razoavelmente (daí a expressão «aplicáveis» na norma jurídica) e, normalmente, na data da substituição e não na data do transporte inicial. Por exemplo, o «acordo», a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA, entre o fornecedor e o novo adquirente previsto deve existir na data da substituição, mas não na data do transporte inicial. Além disso, o novo adquirente previsto, por exemplo, deve estar registado no Estado-Membro das existências na data da substituição, mas não necessariamente na data do transporte inicial. Do mesmo modo, o fornecedor tem de mencionar o número de identificação IVA do novo adquirente previsto no mapa recapitulativo do período em que a substituição ocorre, mas não no mapa recapitulativo do período do transporte inicial. Além disso, é evidente que a substituição não está relacionada com nenhum «novo transporte» dos bens, uma vez que é o transporte inicial desses bens que é pertinente neste caso.

No entanto, como já indicado no ponto 2.3.2, o prazo de 12 meses a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 4, DIVA, começa a correr na data da consignação inicial e não recomeça a correr na data de qualquer substituição. Em geral, os bens não podem permanecer mais de 12 meses ao abrigo do regime das vendas à consignação.

2.5.15. Como tratar múltiplas substituições?

Quando têm lugar várias substituições, ocorre uma situação específica. Tal pode ocorrer num único período de declaração do mapa recapitulativo ou em períodos diferentes. A questão relativa à forma de declaração no mapa recapitulativo pertinente é tratada mais pormenorizadamente no ponto 2.5.20.

2.5.16. Como determinar o prazo de 12 meses?

O artigo 17.º-A, n.º 4, DIVA, estabelece um prazo de 12 meses «após a chegada dos bens ao Estado-Membro para o qual foram expedidos ou transportados». Para a aplicação prática deste artigo, é necessário determinar se «chegada» nesta disposição se refere ao momento em que os bens dão fisicamente entrada no território do Estado-Membro de destino ou ao momento em que os bens chegam ao entreposto em que serão armazenados nesse Estado-Membro. Embora não esteja expressamente previsto na legislação, aparentemente «chegada», na aceção do artigo 17.º-A, n.º 4, DIVA, refere-se à chegada dos bens ao entreposto onde são armazenados no Estado-Membro de destino. Esta interpretação coincide com a obrigação de mencionar no registo a data em que os bens chegam ao entreposto, de acordo com o artigo 54.º-A, n.º 1, alínea c), e n.º 2, alínea c), RE. É igualmente corroborada pelo facto de que poderá ser difícil para as partes conhecer a data exata da entrada no Estado-Membro de destino. O critério de «chegada ao entreposto» está, portanto, mais em conformidade com o princípio da segurança jurídica.

Para o cálculo do prazo de 12 meses propriamente dito, não foram determinadas regras específicas. Por conseguinte, são aplicáveis as regras gerais da UE para determinar períodos, datas e prazos [Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1182/71]. Tal implica que o prazo de 12 meses começa a correr no início da primeira hora do primeiro dia do prazo e termina no final daúltima hora da mesma data que o dia que tenha a mesma denominação ou o mesmo número que o dia do início do prazo. Para este efeito, «o primeiro dia do prazo» é o dia seguinte ao dia em que ocorreu a chegada dos bens.

Um exemplo prático: tem início um transporte de bens, ao abrigo do regime das vendas à consignação, na segunda-feira, 6 de janeiro de 2020, do Estado-Membro A para o Estado-Membro B, que chega no mesmo dia ao lugar de armazenamento no Estado-Membro B. O prazo de 12 meses inicia-se na terça-feira, 7 de janeiro de 2020 (00h00) e termina no final de quinta-feira, 7 de janeiro de 2021 (24h00).

2.5.17. Como determinar o prazo de 12 meses no caso de produtos a granel

Foi levantada a questão de saber quais os métodos contabilísticos [LIFO (último a entrar – primeiro a sair) ou FIFO (primeiro a entrar – primeiro a sair)] que devem ser aplicados para determinar o prazo de 12 meses em relação a mercadorias «a granel». A legislação relativa à consignação não prevê qualquer regra a este respeito. No entanto, em termos práticos, aparentemente, o método FIFO é o sistema mais adequado para demonstrar o prazo durante o qual os produtos a granel foram conservados ao abrigo do regime das vendas à consignação.

O prazo de 12 meses deve ser determinado em relação a cada adquirente previsto individualmente. Embora seja evidente na maioria dos casos, poderá surgir uma situação particular se forem colocados produtos a granel num único reservatório físico, por exemplo, utilizado para dois adquirentes previstos.

Exemplo: é colocado petróleo, ao abrigo do regime das vendas à consignação, num único reservatório para dois adquirentes previstos diferentes, designados A e B, no mesmo Estado-Membro. A questão prende-se com o cálculo do prazo de 12 meses.

Data	destinadoa A	destinado a B	utilização por A	utilização por B	volume do reservatório	12 meses
10.1.2020	5 000 litros				5 000 litros	
15.3.2020		3 000 litros			8 000 litros	
16.5.2020			3 000 litros		5 000 litros	
18.8.2020				2 000 litros	3 000 litros	
11.1.2021 (24:00)					3 000 litros	X para A
16.3.2021					3 000 litros	X para B

O prazo de 12 meses termina em 11 de janeiro de 2021 (24h00) em relação aos 2 000 litros restantes (dos 3 000 litros) que se destinavam a A. A partir desse ponto, o fornecedor tem de estar registado para efeitos de IVA no Estado-Membro em que o reservatório é colocado. Em relação aos 1 000 litros restantes, destinados a B, o prazo de 12 meses terminaria em 16 de março de 2021 (24h00).

No contexto do exemplo e do registo do fornecedor, ver o ponto 2.5.7.

2.5.18. Em que formato os registos podem ou devem ser mantidos?

A legislação relativa à consignação não define em que formato os registos devem ser mantidos. Cabe, pois, aos Estados-Membros determinar as condições aplicáveis. Será, todavia, razoável esperar que os Estados-Membros apliquem uma certa flexibilidade e não imponham limitações excessivamente rigorosas, por exemplo, apenas um registo separado em papel, mas também aceitem, nomeadamente, registos eletrónicos.

Além disso, tem-se igualmente a ideia de que devem ser aceites diferentes formatos de registo eletrónico. O elemento essencial, neste caso, é que os dados pertinentes estejam facilmente acessíveis à administração fiscal, que deve poder obter esses dados a partir do sistema eletrónico do sujeito passivo sem qualquer dificuldade.

Por último, não se deve excluir a possibilidade de manutenção de um registo para vários entrepostos onde os bens destinados a um ou mais adquirentes previstos se encontrem armazenados. Nestes casos, deve fazer-se muito claramente a distinção entre cada entreposto e cada adquirente previsto.

2.5.19. Os Estados-Membros podem impor obrigações adicionais em relação ao registo no depositário quando este é um terceiro?

Se o depositário for diferente do adquirente previsto, pode considerar-se que uma interpretação útil do artigo 54.º-A, n.º 2, RE, exige que o primeiro mantenha um registo que deve refletir os elementos mencionados nas alíneas c), e) e f) dessa disposição. Neste sentido, tal não deve constituir um encargo adicional para o depositário, uma vez que esses elementos têm de ser mencionados no registo que ele deve manter para efeitos comerciais. Em princípio, são possíveis, nesta matéria, obrigações fiscais específicas impostas ao depositário com base no artigo 273.º, DIVA [«os Estados-Membros podem prever outras obrigações (...)»]. De qualquer forma, quaisquer obrigações adicionais para o depositário terceiro devem ser proporcionadas e justificadas.

2.5.20. Como declarar no mapa recapitulativo uma consignação e uma substituição (ou várias substituições) que ocorram dentro do mesmo período de declaração do mapa recapitulativo? (Idem no caso de consignação e devolução dos bens que ocorram no mesmo período de declaração do mapa recapitulativo)

Nos termos do artigo 262.º, n.º 2, DIVA, tanto a transferência inicial dos bens ao abrigo do regime das vendas à consignação como «quaisquer alterações das informações apresentadas» (para uma explicação mais pormenorizada deste conceito, ver o ponto 2.5.22) devem ser refletidas no mapa recapitulativo. Quer isto dizer que as transferências de bens ao abrigo do regime das vendas à consignação, as substituições do adquirente previsto[10] e as devoluções de bens devem ser refletidas no mapa recapitulativo. Convém notar que, no caso da devolução de bens, esta referência no mapa recapitulativo não deve ser, contudo, entendida como uma condição material para que a simplificação seja mantida (ver o ponto 2.5.6).

Por conseguinte, o número de identificação IVA de cada adquirente previsto para o qual foram efetuadas transferências no período da declaração deve ser incluído no mapa

[10] No caso específico da substituição, a obrigação de a refletir no mapa recapitulativo não decorre apenas do artigo 262.º, n.º 2, DIVA, mas também do artigo 17.º-A, n.º 6, alínea a), DIVA, em conjunto com o artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA.

recapitulativo. Sempre que haja várias transferências de bens no mesmo período de declaração para o mesmo adquirente previsto, é conveniente, por uma questão de simplicidade, mencionar o respetivo número de identificação IVA apenas uma vez. No entanto, quando os transportes se destinarem a diferentes adquirentes, todos os números pertinentes devem ser incluídos no mapa recapitulativo.

No caso das substituições, cada número de identificação IVA de um novo adquirente previsto deve ser incluído no mapa recapitulativo, mesmo que tenham ocorrido várias substituições consecutivas no mesmo período de declaração. Tal decorre do artigo 17.º-A, n.º 6, DIVA, em conjunto com o artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA. Para que cada uma das substituições sucessivas seja tratada como tal, deve ser feita uma referência ao número de identificação IVA de cada um dos novos adquirentes previstos no mapa recapitulativo do período em que essas substituições sucessivas ocorreram. Tanto o número de identificação IVA do adquirente previsto anterior como o número de identificação IVA do novo adquirente previsto têm de ser mencionados.

No que diz respeito à devolução de bens, o número de identificação IVA de cada adquirente ou destinatário a quem se destinavam os bens devolvidos deve ser incluído no mapa recapitulativo, juntamente com uma referência (ver, nomeadamente, o ponto 2.5.21). Neste caso, o número de identificação IVA correspondente do adquirente ou destinatário é o número do adquirente ou destinatário a quem se destinavam os bens no momento em que a devolução dos mesmos se inicia (nomeadamente, o último adquirente previsto no caso de uma ou mais substituições). No caso de várias devoluções isoladas de partes dos bens para o mesmo adquirente previsto durante o mesmo período, basta mencionar uma vez o número de identificação IVA desse adquirente previsto no mapa recapitulativo, juntamente com a referência.

Um exemplo prático:

A empresa A, estabelecida no Estado-Membro 1, que apresenta mapas recapitulativos mensais relativos a entregas intracomunitárias, realiza as seguintes operações (enumeradas nos seguintes pontos).

Janeiro

- A procede à expedição do EM 1 de 20 000 unidades de bens para a empresa B no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.
- A decide que 5 000 das unidades ao abrigo do regime das vendas à consignação com B serão colocadas ao abrigo do regime das vendas à consignação com C no EM 2.
- 5 000 das unidades ao abrigo do regime das vendas à consignação com B são devolvidas a A no EM 1.

No mapa recapitulativo apresentado no Estado-Membro 1 correspondente ao mês de janeiro, A deve incluir o seguinte:

- O número de identificação IVA da empresa B no Estado-Membro 2 sem indicação de montantes.
- Os número de identificação IVA das empresas B e C no Estado-Membro 2 sem indicação de montantes. Esta informação indica i) que teve lugar uma substituição; ii) que C é o novo adquirente previsto; iii) que C substituiu B relativamente aos bens objeto da substituição.

- O número de identificação IVA da empresa B no Estado-Membro 2, sem indicação de montantes, mas com uma referência indicativa da devolução dos bens.

Ver também o ponto 2.5.13 relativamente à substituição parcial.

2.5.21. Exemplo prático global no que se refere ao mapa recapitulativo

A empresa A, estabelecida no EM 1, que apresenta mapas recapitulativos mensais relativos a entregas intracomunitárias, realiza as operações a seguir enumeradas. Considerar-se-á, para efeitos destes exemplos, que, sempre que o cliente se tornar proprietário de bens colocados ao abrigo do regime das vendas à consignação, a exigibilidade do IVA (regida pelo artigo 67.º, DIVA, no que diz respeito às entregas intracomunitárias de bens) ocorre no mesmo mês:

Janeiro

1) A procede à expedição do EM 1 de 10 000 unidades de bens para a empresa B no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

2) A procede à expedição do EM 1 de 5 000 unidades de bens para a empresa C no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

3) A procede à expedição do EM 1 de 10 000 unidades de bens para a empresa B no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

4) A decide que 5 000 das unidades ao abrigo do regime das vendas à consignação com B serão colocadas ao abrigo do regime das vendas à consignação com C no EM 2.

5) 5 000 das unidades ao abrigo do regime das vendas à consignação com B são devolvidas a A no EM 1.

6) B toma posse de 5 000 unidades. Contraprestação paga: 100 000 EUR.

7) 2 000 unidades da consignação com C são vendidas à empresa D no EM 2. Contraprestação paga: 40 000 EUR.

Fevereiro

8) A procede à expedição do EM 1 de 10 000 unidades para a empresa B no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

9) A procede à expedição do EM 1 de 10 000 unidades para a empresa B no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

10) A procede à expedição de 2 000 unidades que já se encontravam no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação com B para a empresa E no EM 3 para serem colocadas aí ao abrigo do regime das vendas à consignação.

11) A procede à expedição do EM 1 de 2 000 unidades para a empresa D no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

12) Todas as unidades expedidas para D são devolvidas a A no EM 1.

13) A procede à expedição do EM 1 de 5 000 unidades para a empresa F no EM 2 ao abrigo do regime das vendas à consignação.

14) B toma posse de 8 000 unidades. Contraprestação paga: 160 000 EUR.

15) B toma posse de 6 000 unidades. Contraprestação paga: 120 000 EUR.

16) A devolve ao EM 1 2 000 unidades de bens que tinham sido anteriormente expedidos para F ao abrigo do regime da consignação industrial.

17) 1 000 das unidades de F são colocadas ao abrigo do regime das vendas à consignação com H no EM 2.

18) F toma posse das outras 2 000 unidades. Contraprestação paga: 40 000 EUR.

19) A vende diretamente 5 000 unidades colocadas ao abrigo consignação industrial de C a G no EM 3. Contraprestação paga: 100 000 EUR.

20) A decide que 2 000 das unidades colocadas ao abrigo do regime das vendas à consignação com B serão transferidas para a consignação com C no EM 2. Mais tarde, durante o mês de fevereiro, essas mesmas 2 000 unidades são colocadas ao abrigo do regime das vendas à consignação com H no EM 2.

21) São transferidas mais 2 000 unidades da consignação com B para a consignação com H no EM 2.

Informações que A deve incluir nos mapas recapitulativos

Janeiro

No mapa recapitulativo apresentado no EM 1 correspondente ao mês de janeiro, A deve incluir as seguintes informações:

– O número de identificação IVA da empresa B no EM 2, sem indicação de montantes (este número só deve ser incluído uma vez e abrange as operações 1 e 3).

– O número de identificação IVA da empresa C no EM 2 sem indicação de montantes (operação 2).

– Os números de identificação IVA de B e C no EM 2 na mesma linha (operação 4).

– O número de identificação IVA de B no EM 2 com uma referência que indique a devolução dos bens e sem indicação de montantes (operação 5).

– O número de identificação IVA de B e o montante de 100 000 EUR (operação 6).

– O próprio número de identificação IVA de A no EM 2 com o valor tributável determinado para a presumida entrega intracomunitária nos termos do artigo 76.º, DIVA (operação 7). O número de identificação IVA de D não tem de ser incluído para esta operação pois considera-se que se trata de uma entrega interna de A a D no EM 2.

Fevereiro

No mapa recapitulativo apresentado no EM 1 correspondente ao mês de fevereiro, A deve incluir as seguintes informações:

– O número de identificação IVA da empresa B no EM 2 sem indicação de montantes (operação 8).

– O número de identificação IVA da empresa C no EM 2 sem indicação de montantes (operação 9).

– O próprio número de identificação IVA de A no EM 2 com o valor tributável determinado para a presumida entrega intracomunitária nos termos do artigo 76.º, DIVA (operação 10). Além disso, para esta operação, A tem de apresentar um mapa recapitulativo no EM 2 que indique o número de identificação IVA de E no EM 3 sem incluir montantes.

– O número de identificação IVA de D no EM 2 sem indicação de montantes (operação 11).

– O número de identificação IVA de D no EM 2 com uma referência que indique a devolução dos bens e sem indicação de montantes (operação 12).

– O número de identificação IVA de F no EM 2 sem indicação de montantes (operação 13).

– O número de identificação IVA de B e o montante de 160 000 EUR (operação 14).

– O número de identificação IVA de C e o montante de 120 000 EUR (operação 15).

– O número de identificação IVA de F no EM 2 com uma referência que indique a devolução dos bens e sem indicação de montantes (operação 16).

– O número de identificação IVA das empresas F e H no EM 2 sem indicação de montantes na mesma linha (operação 17).

– O número de identificação IVA da empresa F com um montante de 40 000 EUR (operação 18).

– O próprio número de identificação IVA de A no EM 2 com o valor tributável determinado para a presumida entrega intracomunitária nos termos do artigo 76.º, DIVA (operação 19). Esta operação deve ser conjugada numa única linha com a operação 10 no mapa recapitulativo. Por conseguinte, só existe uma linha em que o número de identificação IVA de A no EM 2 é indicado em relação a um valor tributável total determinado para ambas as presumidas entregas intracomunitárias, nos termos do artigo 76.º, DIVA (operações 10 e 19). Além disso, para esta operação (operação 19), A tem de apresentar um mapa recapitulativo no EM 2 que indique o número de identificação IVA de G e o montante de 100 000 EUR.

– O número de identificação IVA das empresas B e C no EM 2 na mesma linha e o número de identificação IVA das empresas C e H no EM 2 numa linha diferente, sem indicação de montantes (operação 20).

– O número de identificação IVA das empresas B e H no EM 2 na mesma linha, sem indicação de montantes (operação 21).

2.5.22. <u>O que significa «alterações das informações apresentadas» no artigo 262.º, n.º 2, DIVA?</u>

Em geral, nos termos do artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA, e do artigo 262.º, n.º 2, DIVA, quando os bens são expedidos ao abrigo do regime das vendas à consignação de um Estado-Membro para outro, o sujeito passivo que procede à expedição ou ao transporte

dos bens (por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta) tem de incluir no respetivo mapa recapitulativo a identidade do sujeito passivo ao qual os bens se destinam[11] (o adquirente previsto) e o seu número de identificação IVA, atribuído pelo Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados (sem indicação do valor dos bens). Esta obrigação é exigida pela legislação em relação a toda e qualquer transferência (transporte de bens) efetuada por um fornecedor para um adquirente previsto.

Essa referência supramencionada no mapa recapitulativo apresenta as seguintes informações aos Estados-Membros implicados:

(i) o facto de uma transferência (transporte) de bens pertencentes ao sujeito passivo que apresenta o mapa recapitulativo ter sido efetuada por si próprio (ou por um terceiro agindo por sua conta) de um Estado-Membro para outro e de existirem, por conseguinte, bens fisicamente presentes no território deste último Estado-Membro;

(ii) o facto de esses bens se encontrarem armazenados no Estado-Membro de chegada à disposição do sujeito passivo cujo número de identificação IVA é mencionado no mapa recapitulativo e de virem provavelmente a ser adquiridos por este;

(iii) o facto de nenhum valor ser mencionado no mapa recapitulativo indica que os bens foram expedidos ao abrigo do regime das vendas à consignação e, portanto, não constituem uma entrega intracomunitária «normal».

Além das informações a prestar no mapa recapitulativo nas situações de consignação «normais», exige-se ainda ao fornecedor que sejam apresentadas informações no mapa recapitulativo sobre «quaisquer alterações das informações apresentadas» (artigo 262.º, n.º 2, DIVA.

Além disso, a norma jurídica não determina o que esta condição engloba. Em teoria, se fosse adotada uma abordagem rigorosa, poderia considerar-se um conjunto de situações que poderiam ocorrer depois de os bens terem sido expedidos ao abrigo do regime das vendas à consignação para outro Estado-Membro, uma vez que certas alterações, como as informações iniciais apresentadas (que compreendem os três elementos supramencionados), deixariam de ser exatas.

Visão geral dessas situações:

– Casos de bens levantados pelo adquirente previsto, de substituição do adquirente previsto, de bens vendidos internamente a um destinatário ou adquirente diferente do adquirente previsto. Em todos estes casos, pode considerar-se que ocorreram «alterações das informações apresentadas», uma vez que os bens já não se encontram à disposição nem serão provavelmente adquiridos pelo sujeito passivo cujo número de identificação IVA foi inicialmente mencionado no mapa recapitulativo [ver subalínea ii) *supra*][12].

[11] Ver o ponto 2.5.23.

[12] Em particular, no caso dos bens levantados pelo adquirente previsto, já foram adquiridos por este e, por conseguinte, deixam de estar sujeitos ao regime das vendas à consignação.

– Casos de devolução de bens ao fornecedor, de bens vendidos a um destinatário ou adquirente noutro Estado-Membro, de bens exportados para fora da UE e de perda ou destruição dos bens. Nestes casos, pode considerar-se que ocorreram «alterações das informações apresentadas», uma vez que os bens já não se encontram fisicamente presentes no território do Estado-Membro para o qual foram inicialmente expedidos ou transportados (ver subalínea i) *supra*). Além disso, também neste caso, os bens já não se encontram à disposição nem serão provavelmente adquiridos pelo sujeito passivo cujo número de identificação IVA foi inicialmente mencionado no mapa recapitulativo [ver subalínea ii) *supra*].

Para a maioria das situações *supra* referidas, a simplificação da consignação industrial deixa de se aplicar (artigo 17.º-A, n.º 7, DIVA) e tem lugar uma entrega (no caso de bens levantados pelo adquirente previsto) ou uma transferência (na aceção do artigo 17.º, DIVA). Ambas as situações constituem uma entrega intracomunitária efetuada pelo fornecedor no primeiro Estado-Membro e uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro das existências iniciais. A entrega deve ser mencionada no mapa recapitulativo do fornecedor [com base no artigo 262.º, n.º 1, alínea a), DIVA], que garante o seguimento dos bens.

Por conseguinte, seria redundante, confuso e oneroso para as empresas considerarem estas situações como «alterações das informações apresentadas», pois tal implicaria novamente outra menção no mapa recapitulativo (com base no artigo 262.º, n.º 2, DIVA).

No entanto, existem duas situações anteriormente mencionadas, em que a simplificação da consignação industrial continua a aplicar-se (desde que estejam preenchidas determinadas condições) e que não implicam, por conseguinte, uma nova menção no mapa recapitulativo com base no artigo 262.º, n.º 1, alínea a), DIVA: a *substituição do adquirente previsto* e a *devolução dos bens*.

Deste modo, aparentemente as «alterações das informações apresentadas», a que se refere o artigo 262.º, n.º 2, DIVA, devem limitar-se a essas duas situações, uma vez que uma nova menção no mapa recapitulativo é pertinente para assegurar o seguimento físico dos bens e a correta identificação do sujeito passivo autorizado a levantar os bens das existências. De um ponto de vista jurídico, esta interpretação é coerente com o artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA, que estabelece que a menção no mapa recapitulativo constitui uma condição para a simplificação da consignação industrial. Por outro lado, esta interpretação é coerente com o objetivo das regras e implica um encargo muito inferior para as empresas do que aquele que decorre de uma interpretação estrita.

2.5.23. O que deve entender-se por «identidade» do adquirente previsto no artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA?

Uma das condições definidas no 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA, para a aplicação da simplificação da consignação industrial é a obrigação do fornecedor de incluir no mapa recapitulativo a identidade do adquirente previsto e o número de identificação IVA do adquirente previsto, atribuído pelo Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados.

Em termos práticos, só pode ser mencionado no mapa recapitulativo o número de identificação IVA do adquirente previsto. Assim, coloca-se a questão de saber como satisfazer a exigência imposta pelo artigo 17.º-A, n.º 2, alínea d), DIVA, de indicar a identidade do adquirente previsto no mapa recapitulativo.

A identificação de um sujeito passivo, que usa um número de identificação IVA individual, significa, na prática, que cada número é atribuído a um sujeito passivo concreto. Os Estados-Membros são obrigados a armazenar num sistema eletrónico dados srelativos à identidade, atividade, forma jurídica e endereço das pessoas das pessoas a quem tenha sido atribuído um número de identificação IVA (artigo 17.º, n.º 1, alínea b) do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado).

Por outras palavras, a identidade de um sujeito passivo e o respetivo número de identificação IVA estão estreitamente ligados (e são, em regra, indissociáveis) no sistema.

Assim, a obrigação de indicar a identidade do adquirente previsto considera-se satisfeita quando o número de identificação IVA desse adquirente previsto é mencionado no mapa recapitulativo. Esta interpretação é confirmada pela redação do artigo 262.º, n.º 2, DIVA, que apenas se refere ao número de identificação IVA do adquirente previsto, sem qualquer referência à sua identidade.

2.5.24. Foram previstas medidas transitórias para os transportes que se iniciam antes e chegam depois da entrada em vigor da simplificação da consignação industrial?

As normas jurídicas não preveem quaisquer medidas transitórias relativamente a transportes de bens iniciados antes de 1 de janeiro de 2020 e concluídos após essa data (entrada em vigor da simplificação da consignação industrial). No entanto, torna-se necessário assegurar uma abordagem uniforme nestas situações. A este respeito, dado que as regras de simplificação da consignação industrial e a definição do regime das vendas à consignação constante das mesmas têm em conta o facto de que «os bens são expedidos ou transportados... para outro Estado-Membro» [artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA], afigura-se que devem aplicar-se as regras seguintes:

– se o transporte tiver início antes de 1 de janeiro de 2020, a simplificação da consignação industrial, introduzida pelo artigo 17.º-A, DIVA, não pode aplicar-se, mesmo se a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino for posterior a essa data;

– no caso de o transporte ter início em 1 de janeiro de 2020 ou após esta data, são aplicáveis as novas regras de simplificação da consignação industrial. Se a simplificação se aplicar, o mapa recapitulativo do período de declaração, que inclui a data de início do transporte, deve ser preenchido em conformidade.

2.5.25. Um fornecedor não estabelecido na UE pode utilizar a simplificação da consignação industrial? A «isenção do regime aduaneiro 42» é aplicável a uma importação de bens que sejam subsequentemente objeto do regime das vendas à consignação?

Para efeitos da simplificação da consignação industrial, o fornecedor não pode ter a sede da sua atividade económica nem dispor de um estabelecimento estável no Estado-Membro para o qual os bens são transportados ou expedidos. Além desta condição, não existe qualquer outra condição relativamente ao estabelecimento do fornecedor, que pode ter ou não a sede da sua atividade económica noutro Estado-Membro.

Pode levantar-se a questão de saber se a isenção estabelecida no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, DIVA (a denominada «isenção do regime aduaneiro 42» na importação) seria aplicável no caso de a importação ser seguida de um transporte no âmbito da consignação industrial. A resposta é que, dado que à data da importação, ainda não existe certeza sobre

qualquer entrega a qualquer adquirente, a isenção do regime aduaneiro 42 não pode aplicar-se. Neste caso, poderá, pois, tratar-se de uma situação em que o sujeito passivo que transfere os bens prefere não aplicar a simplificação da consignação industrial a fim de não perder a isenção na importação [com base no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), DIVA].

2.5.26. *Identidade do adquirente previsto - de que modo deve a identidade chegar ao conhecimento do fornecedor? É suficiente um contrato de venda?*

Não existem regras específicas na Diretiva IVA sobre esta questão, mas o contrato entre o fornecedor e o adquirente previsto, que constitui a base da operação de consignação industrial, deve ser suficiente nesta matéria. Não só deve ser do conhecimento do fornecedor a identidade do adquirente previsto, mas também o número de identificação IVA atribuído a esse adquirente previsto pelo Estado-Membro para o qual os bens são transportados. O fornecedor deve mencionar o número de identificação IVA do adquirente previsto no seu mapa recapitulativo, apresentado para o período do transporte dos bens.

2.5.27. *O que se entende por «acordo» no artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA? Trata-se sempre de um contrato de venda?*

A Diretiva IVA não estabelece nem prescreve o tipo de contrato que deve existir entre o fornecedor e o adquirente previsto. No entanto, é razoável considerar que, quando existe um contrato entre as duas partes, segundo o qual o adquirente previsto está autorizado a retirar bens de um determinado tipo das existências mediante o pagamento de um determinado preço (adquirindo assim a propriedade desses bens), está preenchida a condição prevista no artigo 17.º-A, n.º 2, alínea a), DIVA, relativa a «um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos».

2.5.28. *Estão preenchidas as condições para o regime das vendas à consignação se os bens a entregar ao adquirente previsto tiverem de ser previamente triados por uma terceira pessoa no entreposto?*

A Diretiva IVA não contém qualquer disposição quanto a este ponto; não se exclui, portanto, que as condições para a simplificação da consignação industrial possam estar preenchidas neste caso.

2.5.29. *O que deve e o que não deve considerar-se um entreposto para efeitos da simplificação do regime das vendas à consignação?*

Parece razoável considerar que o regime das vendas à consignação implica, em regra, um entreposto no Estado-Membro de chegada, onde os bens são colocados e podem ser levantados pelo adquirente previsto. O artigo 54.º-A, n.º 1, alínea c), RE, impõe explicitamente ao fornecedor a obrigação de mencionar o endereço do entreposto e a data de chegada dos bens a esse entreposto. Encontra-se uma referência semelhante no artigo 54.º-A, n.º 2, alínea c), RE, no que diz respeito ao registo do adquirente previsto.

Em contrapartida, a existência de um entreposto não é mencionada no artigo 17.º-A, n.º 2, DIVA, como condição para a aplicação da simplificação da consignação industrial. Por conseguinte, pode levantar-se a questão de saber se um entreposto, na sua aceção habitual de «local de armazenamento de bens», é efetivamente necessário ou se existem, nesta matéria, outras possibilidades (por exemplo, bens mantidos num camião que circula entre adquirentes previstos ou, inclusive, uma pasta em que os bens objeto do regime das vendas à consignação são artigos muito pequenos).

Na opinião dos serviços da Comissão, é provável que, nesses casos, exista simplesmente uma situação de entrega «direta» do fornecedor ao adquirente. Por esse motivo, para que seja possível aplicar a simplificação prevista no artigo 17.º-A, DIVA, nestes casos, as partes envolvidas devem poder demonstrar, a contento das autoridades fiscais, que a situação especial (por exemplo, consignação através de um camião) se enquadra efetivamente no regime das vendas à consignação, na aceção do artigo 17.º-A, n.º 2, DIVA. Tal significa, nomeadamente, que devem provar que o fornecedor continua a ser o proprietário dos bens e que existe um acordo entre esse fornecedor e o adquirente previsto, segundo o qual este último está autorizado a levantar os bens numa fase posterior. Além disso, é necessário, nestes casos, que os registos do fornecedor e do adquirente previsto reflitam continuamente (em tempo real) onde se encontram os bens num determinado momento, a fim de permitir o controlo adequado pelas autoridades fiscais.

2.5.30. *O(s) registo(s) pode(m) ser mantido(s) por um terceiro (como um armazenista) em nome do fornecedor e/ou do adquirente previsto?*

Um terceiro pode manter o registo, mas os sujeitos passivos pertinentes, o fornecedor e o adquirente previsto, continuam a ser responsáveis pelo cumprimento desta obrigação (exceto, no que diz respeito ao adquirente previsto, pelos elementos mencionados no artigo 54.º-A, n.º 2, alíneas c), e) e f), RE, se estiverem preenchidas as condições previstas no artigo 54.º-A, n.º 2, RE).

2.5.31. *No caso de um transporte que tenha início no mês 1 e termine no mês 2, qual é o período pertinente para efeitos do mapa recapitulativo?*

De modo idêntico ao que refere o ponto 2.5.24. em relação às medidas transitórias, a data aplicável neste caso é a data do início do transporte. Assim, o fornecedor deve indicar o número de identificação IVA do adquirente previsto no mapa recapitulativo do mês 1.

3. OPERAÇÕES EM CADEIA

3.1. Disposição aplicável

Artigo 36.º-A, DIVA.

3.2. Contexto

As operações em cadeia, na aceção do artigo 36.º-A, DIVA, referem-se a entregas sucessivas dos mesmos bens (o que significa que existem duas ou mais entregas consecutivas) quando os bens entregues são objeto de um único transporte intracomunitário entre dois Estados-Membros.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nestas situações, o transporte intracomunitário de bens só pode ser imputado a uma das entregas na cadeia, que tenha a possibilidade de beneficiar da isenção prevista no artigo 138.º, DIVA, para entregas intracomunitárias[13].

Contudo, a Diretiva IVA, na sua redação anterior a 1 de janeiro de 2020, não previa nenhuma regra concreta para a imputação do transporte intracomunitário de bens. A jurisprudência do TJUE prestou algumas orientações, mas, de qualquer forma, foi necessário proceder a uma avaliação geral de todas as circunstâncias específicas em cada caso concreto.

Por conseguinte, nenhuma regra geral era aplicável a estas situações e foi necessário avaliar caso a caso de que modo imputar a entrega intracomunitária de bens a uma operação concreta na cadeia. Essa situação podia implicar diferentes abordagens entre os Estados-Membros, resultando em situações de dupla tributação ou não tributação e privando os operadores de segurança jurídica.

A nova disposição do artigo 36.º-A, DIVA, trata desta questão, estabelecendo regras para imputar o transporte intracomunitário dos bens a uma entrega concreta no âmbito de uma cadeia de operações.

3.3. Para que serve a disposição?

A Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho introduziu um novo artigo 36.º-A na Diretiva IVA. Este artigo define qual a entrega a que o transporte ou expedição intracomunitária de bens deve ser imputada quando ocorre uma operação em cadeia, ou seja, qual a entrega que deve ser considerada como a entrega intracomunitária.

Para a aplicação do artigo 36.º-A, DIVA, devem estar preenchidas as seguintes condições:

- 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 Estado-Membro para outro Estado-Membro. 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.

[13] Afirmado pela primeira vez pelo TJUE no seu acórdão de 6 de abril de 2006 no processo C-245/04, Emag Handel Eder.

- Os bens devem ser transportados ou expedidos diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário ou adquirente da cadeia.

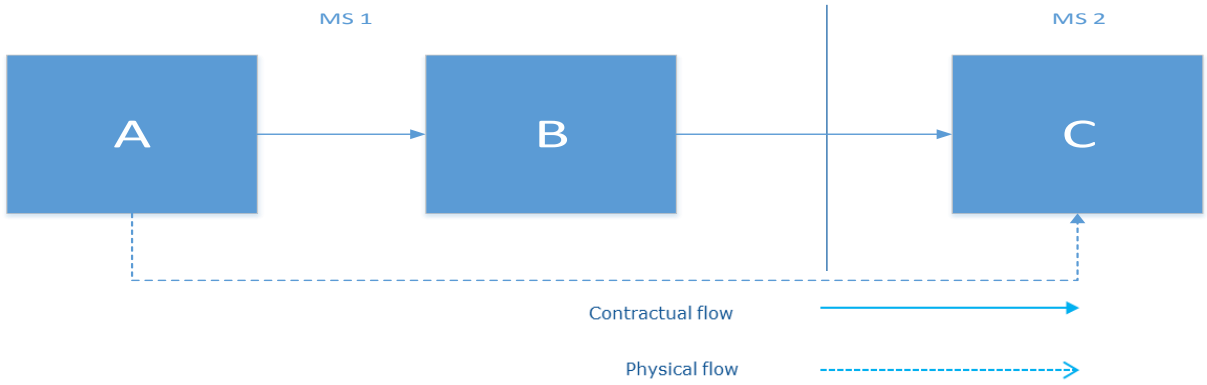
Se estas condições estiverem preenchidas, o artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, estabelece a regra geral: a expedição ou o transporte dos bens é imputado à entrega efetuada **ao** o operador intermediário.

No entanto, o artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, prevê a possibilidade de derrogar a regra geral. É esse o caso quando o operador intermediário comunica ao seu fornecedor o seu número de identificação IVA, emitido pelo Estado-Membro a partir do 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.

O artigo 36.º-A, n.º 3, DIVA, define o conceito de operador intermediário. 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.

3.4. Diferentes cenários - exemplos

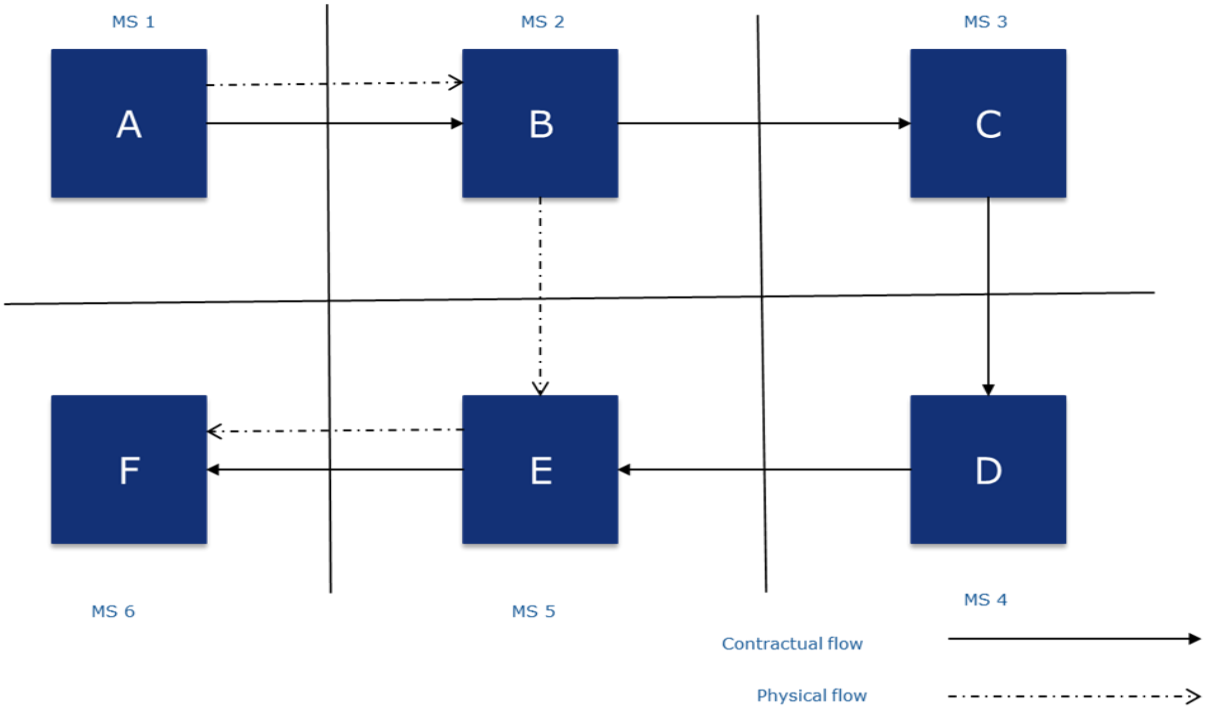
3.4.1. Exemplo 1 – um caso simples de operação em cadeia



Neste caso, temos entregas consecutivas de bens de A a B e de B a C, em que os bens são transportados apenas uma vez, de A no EM 1 para C no EM 2. O problema neste caso é determinar se o transporte intracomunitário deve ser atribuído à entrega de A a B ou à entrega de B a C.

Existem, todavia, casos mais complexos, que podem mesmo incluir vários transportes dos bens na UE. Nestas situações, é importante analisar quais as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação da medida instituída pelo artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, e quais as que não são abrangidas e devem, portanto, ser consideradas separadamente. Deste modo, a primeira coisa a fazer é delimitar a operação em cadeia.

3.4.2. *Exemplo 2 – uma situação mais complexa que implica diferentes transportes*



Neste exemplo, existem três transportes diferentes: de A para B, de B para E e de E para F. Considera-se não apenas que os transportes ocorrem sucessivamente no tempo, mas também que existe uma clara interrupção entre eles, que torna impossível considerá-los como um único transporte. Nesse caso, a entrega de A a B e a entrega de E a F não se enquadram no âmbito da medida adotada para as operações em cadeia, uma vez que não cumprem as condições estabelecidas no artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, em particular o transporte direto do primeiro fornecedor para o último adquirente ou destinatário numa cadeia que compreende entregas sucessivas dos mesmos bens. Por conseguinte, as entregas entre A e B e entre E e F são entregas intracomunitárias «normais».

Em contrapartida, as operações entre B, C, D e E fazem parte de uma operação em cadeia: os bens são sucessivamente entregues entre estas quatro partes, os bens são expedidos ou transportados de um Estado-Membro (EM 2) para outro Estado-Membro (EM 5) e os bens são transportados diretamente do primeiro fornecedor (B) para o último adquirente ou destinatário (E) na cadeia.

Deste modo, deve considerar-se estas três operações entre estas quatro partes para imputar o transporte unicamente a uma delas.

3.5. Imputar o transporte a uma das entregas na cadeia – explicações dos exemplos 1 e 2

O artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, define a regra geral: O transporte é **exclusivamente** imputado à entrega efetuada ao «**operador intermediário**».

Pode inferir-se uma primeira conclusão desta regra, ou seja, que a expedição ou o transporte só pode ser imputado a uma entrega. Por conseguinte, as restantes entregas na cadeia seguem as regras sobre entregas de bens sem transporte e qualificam-se como

entregas internas, quer no Estado-Membro de partida dos bens quer no Estado-Membro de chegada dos bens.

A segunda conclusão que se pode retirar da regra é que, para imputar o transporte ou a expedição dos bens a uma entrega, é necessário identificar o «operador intermediário», de acordo com a definição a que se refere o ponto 3.3. *supra*.

Deve notar-se que o âmbito de aplicação das regras constantes do artigo 36.º-A, DIVA, se limita a clarificar a que operação na cadeia o transporte é imputado. Estas regras não têm qualquer impacto na responsabilidade em fiscal, a qual é determinada de acordo com as regras gerais.

3.5.1. A imputação do transporte no exemplo 1

Nesta situação, consideramos que o operador intermediário é B. Quer isto dizer que B procede à expedição ou transporte dos bens do EM 1 para o EM 2 por si próprio (agindo por sua conta e não por conta de um terceiro na cadeia) ou por um terceiro agindo por sua conta.

A regra geral no artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, estabelece que a expedição ou o transporte dos bens é exclusivamente imputado à entrega efetuada ao operador intermediário. Deste modo, a entrega intracomunitária dos bens é a entrega de A a B. Nessa situação, B terá de comunicar a A o número de identificação IVA que lhe foi emitido por um Estado-Membro diferente do EM 1, para que a entrega efetuada por A beneficie da isenção do artigo 138.º, DIVA. B efetua uma aquisição intracomunitária dos bens no EM 2. A entrega de B a C é uma entrega interna no EM 2 e B é responsável, no EM 2, pelo IVA cobrado sobre essa entrega[14]. B tem de estar registado no EM 2 e apresentar uma declaração de IVA nesse Estado-Membro.

No entanto, como se vê no exemplo 1, B tem a sede da sua atividade económica no EM 1. É provável que lhe tenha sido emitido um número de identificação IVA pelo EM 1 e, se assim for, poderá decidir comunicar a A esse número de identificação em lugar do número de identificação IVA que lhe seja emitido por um Estado-Membro diferente do EM 1. Nesse caso, em lugar da regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, a regra aplicável é a do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA. Deste modo, a expedição ou o transporte dos bens não é imputado à entrega efetuada a B, mas sim à entrega efetuada por B.

Neste caso, A efetua uma entrega interna a B no EM 1. B efetua uma entrega intracomunitária de bens a C no EM 1. C efetua uma aquisição intracomunitária de bens no EM 2. Assim, B não precisa de ser identificado no EM 2 nem de apresentar qualquer declaração de IVA nesse Estado-Membro.

3.5.2. A imputação do transporte no exemplo 2

Como anteriormente explicado, nesse exemplo, só as entregas entre B, C, D e E faziam parte da operação em cadeia.

[14] A menos que o EM 2 tenha exercido a faculdade permitida pelo artigo 194.º, DIVA. Se for esse o caso, C é responsável pelo IVA no âmbito do mecanismo de autoliquidação.

a) O primeiro fornecedor na cadeia organiza a expedição ou o transporte[15]

A norma jurídica exclui explicitamente o primeiro fornecedor do conceito de operador intermediário. Consequentemente, tais situações são excluídas do âmbito de aplicação da regra estabelecida no artigo 36.º-A, DIVA.

A esse respeito, importa não esquecer que o primeiro fornecedor participa apenas de uma operação no âmbito da operação em cadeia, a entrega por si efetuada. Assim sendo, se o primeiro fornecedor for aquele que organiza a expedição ou o transporte dos bens, o transporte ou a expedição só pode ser imputada à operação em que o mesmo intervém, a entrega por si efetuada. Essa operação será então a entrega intracomunitária de bens, isenta nos termos do artigo 138.º, DIVA, se estiverem preenchidas as condições estabelecidas nesse artigo.

No esquema indicado no exemplo 2, a operação em cadeia envolve um transporte de bens do EM 2 para o EM 5 diretamente de B para E e compreende as entregas entre B, C, D e E, pelo que B é o primeiro fornecedor na cadeia. Por conseguinte, se B organizar o transporte ou a expedição dos bens, esse transporte é imputado à entrega efetuada por B a C, o que resulta numa entrega intracomunitária de bens por B no EM 2 isenta de IVA (se as condições do artigo 138.º, DIVA, estiverem preenchidas) e numa aquisição intracomunitária por C tributável no EM 5. As entregas de C a D e de D a E são, nesse caso, operações internas no EM 5.

Como anteriormente referido, a entrega de bens de A a B, que dá origem a um transporte específico do EM 1 para o EM 2 diretamente de A para B, é excluída da operação em cadeia. A entrega de A a B é, por direito próprio, uma entrega intracomunitária de bens no EM 1, isenta de IVA (se as condições do artigo 138.º, DIVA, estiverem preenchidas), que resulta numa aquisição intracomunitária por B tributável no EM 2.

b) O último adquirente ou destinatário na cadeia organiza a expedição ou o transporte

O último adquirente ou destinatário na cadeia também não pode ser o operador intermediário. Tal deve-se ao facto de nunca poder preencher a condição de ser um «**fornecedor** na cadeia», conforme referido no artigo 36.º-A, n.º 3, DIVA. Por conseguinte, excluem-se do âmbito de aplicação da regra estabelecida no artigo 36.º-A, DIVA, as situações em que o último adquirente ou destinatário na cadeia organiza o transporte.

O último adquirente ou destinatário participa apenas numa operação da cadeia, a entrega que lhe é efetuada. Deste modo, se organizar a expedição ou o transporte dos bens, essa expedição ou esse transporte só poderá ser imputado a essa operação, a entrega efetuada ao último adquirente ou destinatário.

Retomando o exemplo 2, como a operação em cadeia inclui as entregas entre B, C, D e E, então E é o último adquirente ou destinatário na cadeia. Por conseguinte, se E organizar o transporte ou a expedição dos bens, esse transporte ou essa expedição será imputado à entrega efetuada por D a E, o que implica uma entrega intracomunitária de bens por D no EM 2 isenta de IVA (se as condições do artigo 138.º, DIVA, estiverem preenchidas) e uma

[15] Na presente secção das notas explicativas, quando se faz referência a um sujeito passivo «que organiza o transporte» dos bens, tal significa que esse sujeito passivo transporta os bens por si próprio (por sua conta) ou por um terceiro agindo por sua conta. Ver, a este respeito, o ponto 3.6.5.

aquisição intracomunitária por E tributável no EM 5. As entregas de B a C e de C a D serão operações internas no EM 2.

Tal como referido *supra*, a entrega de bens de E a F está excluída da operação em cadeia, uma vez que envolve um transporte específico de E para F, diferente do transporte de B para E. A entrega de E para F é uma entrega intracomunitária de bens no EM 5 isenta de IVA (se as condições do artigo 138.º, DIVA, estiverem preenchidas), implicando uma aquisição intracomunitária efetuada por F tributável no EM 6.

c) Um operador na cadeia, que não seja o primeiro fornecedor ou o último adquirente ou destinatário, organiza a expedição ou o transporte

Analisemos agora o que acontece quando, no exemplo 2, o operador intermediário é C ou D.

Tal como anteriormente referido, o artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, estabelece a regra geral: o transporte é imputado à entrega efetuada ao operador intermediário (que não pode ser a primeira ou a última pessoa na cadeia de entregas).

No entanto, o artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, estabelece uma derrogação da regra geral. Caso o operador intermediário comunique ao seu fornecedor o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membroa partir do qual os bens são expedidos ou transportados, a expedição ou o transporte é imputado à entrega de bens efetuada por este operador intermediário.

Por exemplo, se o operador intermediário for C, a regra geral implica que o transporte é imputado à entrega efetuada ao operador intermediário, ou seja, a entrega de B a C. Assim, a entrega de B constitui uma entrega intracomunitária de bens no EM 2 isenta de IVA (se as condições do artigo 138.º, DIVA, estiverem preenchidas) e verifica-se uma aquisição intracomunitária por C tributável no EM 5. As entregas de C a D e de D a E são operações internas no EM 5.

No entanto, a operação à qual o transporte é imputado alterar-se-ia se C comunicasse ao seu fornecedor, B, o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro do qual os bens são expedidos ou transportados, o EM 2. Se for esse o caso, a expedição ou o transporte são imputados à entrega efetuada por C, ou seja, à entrega de C a D.

Deste modo, verifica-se uma entrega intracomunitária de bens por C no EM 2 isenta de IVA (se as condições do artigo 138.º, DIVA, estiverem preenchidas) e uma aquisição intracomunitária por D tributável no EM 5. A entrega de B a C é uma operação interna no EM 2 e a entrega de D a E é uma operação interna no EM 5.

3.6. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

3.6.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA.

Diretrizes emanadas da 113.ª reunião do Comité do IVA de 3 de junho de 2019

3.	NOVA LEGISLAÇÃO – QUESTÕES RESPEITANTES À APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA UE EM MATÉRIA DE IVA RECENTEMENTE ADOTADAS
3.1	Origem: Comissão
Referências:	Artigo 17.º-A, artigo 36.º-A, artigo 138.º, n.os 1 e 1-A, artigo 243.º, n.º 3, e artigo 262.º, n.º 2, da Diretiva IVA Artigo 45.º-A e artigo 54.º-A do Regulamento de Execução IVA
Assunto:	Aplicação do pacote «soluções rápidas»: Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho (Documento taxud.c.1(2019)3533969 – Documento de trabalho n.º 968)

(Documento D- taxud.c.1(2019) 7899573 – Documento de trabalho n.º 975)

Operações em cadeia: combinadas com a aplicação da simplificação prevista no artigo 141.º (operações triangulares) (ponto 3.2.1.)[16]

1. Quando os mesmos bens são fornecidos sucessivamente e são expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro Estado-Membro diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário ou adquirente na cadeia, o Comité do IVA decide por acordo unânime que, na cadeia de operações, apenas o sujeito passivo que efetua a aquisição intracomunitária (a seguir designado «X») pode, desde que cumpra todas as condições, beneficiar da simplificação para operações triangulares estabelecida no artigo 141.º da Diretiva IVA.

2. O Comité do IVA decide por acordo quase unânime que, na situação descrita no ponto 1, a condição estabelecida no artigo 141.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser considerada cumprida quando os bens são diretamente expedidos ou transportados de um Estado-Membro diferente daquele que emitiu o número de identificação IVA utilizado por X para efeitos de aquisição intracomunitária para o local designado pela pessoa a quem X efetua a entrega subsequente (a seguir designada «Y»).

3. O Comité do IVA decide por acordo quase unânime, que o facto de Y efetuar uma entrega subsequente dos bens a outra pessoa na cadeia não tem impacto na aplicação da simplificação relativa a operações triangulares às operações efetuadas por X. Para que essa simplificação seja aplicável, todas as condições impostas pelo artigo 141.º da Diretiva IVA devem, no entanto, estar preenchidas, o que, de acordo com a opinião adotada quase unanimemente pelo Comité do IVA, exige que Y seja identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro onde o IVA sobre essa entrega subsequente é devido, e designado, nos termos do artigo 197.º da Diretiva IVA, como responsável pelo pagamento do IVA devido sobre essa entrega.

[16] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA. No ponto 3.6.17 das presentes notas explicativas, encontram-se mais informações sobre a interação entre as regras das operações em cadeia e as relativas à simplificação para operações triangulares.

3.6.2. Qual é o âmbito da disposição?

Existem determinadas operações que não são abrangidas pelo artigo 36.º-A, DIVA.

Conforme indicado no ponto 3.3, os bens devem ser expedidos ou transportados de um Estado-Membro para outro Estado-Membro. Consequentemente, as operações em cadeia que impliquem importações e exportações ou que impliquem apenas entregas no território de um Estado-Membro não são abrangidas pela disposição.

Além disso, o artigo 36.º-A, n.º 4, DIVA, exclui a aplicação da regra das operações em cadeia às situações abrangidas pelo artigo 14.º-A, DIVA. Deste modo, a regra não é aplicável nos casos em que um sujeito passivo facilite, através da utilização de uma interface eletrónica, como um mercado, uma plataforma, um portal ou meios equivalentes:

a) Vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas cujo valor intrínseco não exceda 150 EUR, ou

b) A entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo.

Nesses casos, considera-se que o sujeito passivo que facilita a entrega recebeu e entregou diretamente os bens; no entanto, as regras relativas às operações em cadeia estabelecidas no artigo 36.º-A, DIVA, não podem ser aplicadas a estas entregas.

3.6.3. Quem pode ser um operador intermediário?

O operador intermediário é da máxima importância para a aplicação da regra. Consoante a opção tomada por este operador intermediário, a expedição ou o transporte dos bens será imputado à entrega que lhe é efetuada ou à entrega que ele efetua.

Por conseguinte, uma vez identificada uma operação em cadeia, a etapa seguinte consiste em determinar quem é o operador intermediário.

Tal como referido no ponto 3.3, o artigo 36.º-A, n.º 3, DIVA, define «operador intermediário» como um fornecedor da operação em cadeia que não seja o primeiro fornecedor que procede por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens.

3.6.4. Quem não pode ser o operador intermediário?

Conforme explicado no ponto 3.5.2, ao analisar o exemplo 2, nem o primeiro fornecedor nem o último adquirente ou destinatário na cadeia pode ser o operador intermediário. A redação da disposição exclui expressamente o primeiro fornecedor e o último adquirente ou destinatário não é um fornecedor na cadeia. Assim sendo, nenhum deles pode ser o operador intermediário.

Deve notar-se que, se forem eles os organizadores do transporte dos bens, não há quaisquer dúvidas sobre a forma de imputação do transporte intracomunitário. Se o tiver organizado o primeiro fornecedor, o transporte é imputado à entrega por ele efetuada. Se o tiver organizado o último adquirente ou destinatário, o transporte é imputado à entrega que lhe é efetuada.

3.6.5. O que significa «procede por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens»?

Esta redação reproduz a do artigo 138.º, n.º 1, DIVA, que se refere à «entrega de bens expedidos ou transportados... pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes». Deste modo, a interpretação deve ser a mesma dada à última disposição.

Em geral, o operador intermediário é o fornecedor na cadeia que organiza (quer diretamente quer através de um terceiro agindo por sua conta) o transporte dos bens; a pessoa que efetua o transporte por si próprio ou que contrata o transporte a um terceiro agindo por sua conta.

A este respeito, a advogada-geral Kokott, na sua opinião, no processo *Herst,*[17] concluiu que «*Para imputar a única deslocação de bens transfronteiriça a uma determinada entrega numa operação em cadeia, é decisivo saber quem assume o risco pela perda acidental do bem durante o transporte transfronteiriço do mesmo*. *Esta entrega é a entrega intracomunitária isenta, cujo lugar se situa no lugar do início do transporte*». Por conseguinte, na sua opinião, o operador intermediário é o sujeito passivo na cadeia que assume o risco de perda ou dano dos bens durante o transporte[18].

No entanto, este critério poderá, em alguns casos, resultar em determinadas dificuldades práticas. Pode acontecer, por exemplo, que o risco de perda acidental dos bens seja dividido entre o vendedor e o comprador em determinados pontos do transporte, de acordo com o Incoterm utilizado. Em tais casos, será difícil identificar um único sujeito passivo na cadeia que assuma o risco de perda ou dano dos bens durante toda a operação de transporte.

Nestas situações, a fim de determinar quem é o operador intermediário, o critério mais adequado será o do sujeito passivo na cadeia que transporta os bens por si próprio ou toma as medidas necessárias com um terceiro com vista ao transporte dos bens, celebrando um contrato com esse terceiro, a menos que, em tais casos, o sujeito passivo em questão possa provar, a contento das autoridades fiscais, que o transporte foi de facto efetuado ou o contrato celebrado por conta de outro sujeito passivo na cadeia, o qual assumiu efetivamente o risco de perda acidental dos bens durante a operação de transporte.

A este respeito, é conveniente sublinhar que o facto de uma das partes na cadeia pagar o transporte não é, em si, suficiente para concluir que essa pessoa é o operador intermediário. Essa parte pode, por exemplo, pagar o preço do transporte a título de pagamento parcial da entrega que lhe é efetuada.

---

[17] Conclusões da advogada-geral Kokott apresentadas em 3 de outubro de 2019 no âmbito do processo C-401/18, Herst, s.r.o. contra Odvolací finanční ředitelství, n.º 79.

[18] Tal é independente do facto de o sujeito passivo em causa poder dispor de um contrato de seguro mediante o qual é indemnizado em caso de perda ou dano dos bens.

3.6.6. Um fornecedor na cadeia, diferente do operador intermediário, efetua o transporte do bens por conta do operador intermediário

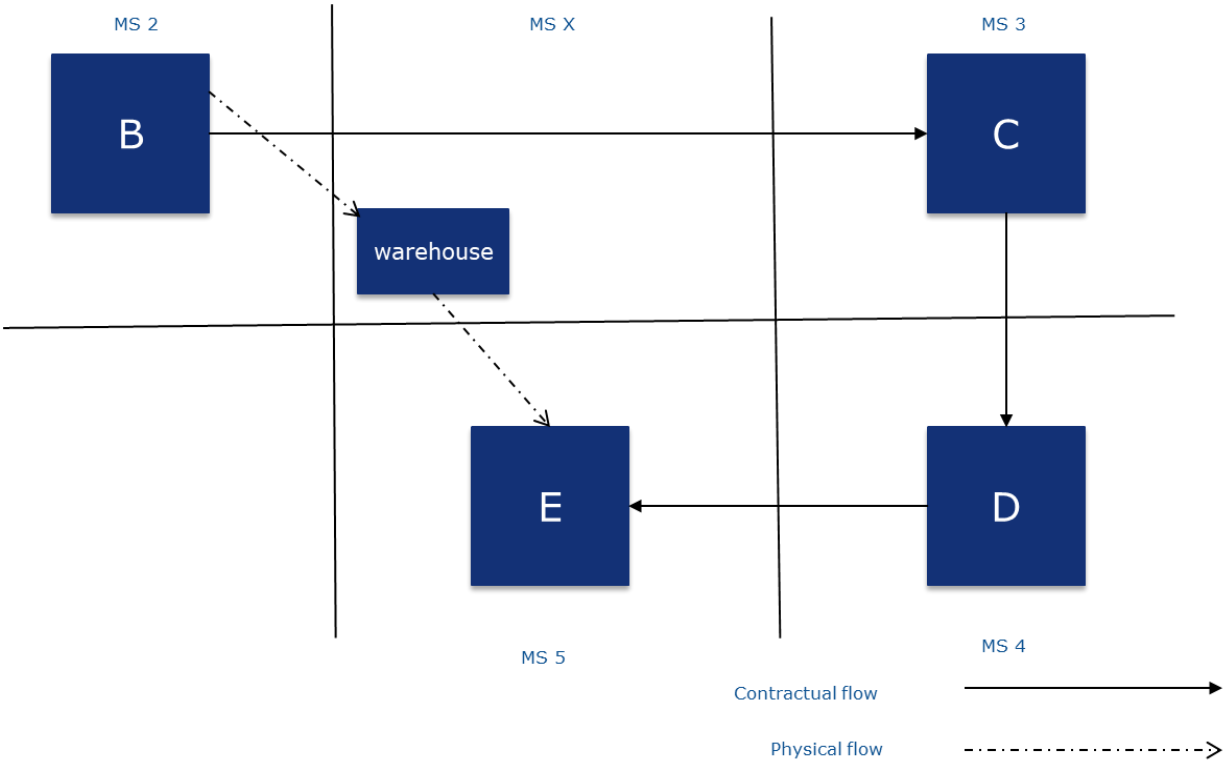
O operador intermediário pode transportar os bens por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta. A parte que transporta os bens por conta do operador intermediário não tem de ser necessariamente um terceiro fora da cadeia ou uma empresa especializada no transporte de bens. Pode ser qualquer um dos outros fornecedores que participam na operação em cadeia ou até o último adquirente ou destinatário.

Por exemplo, um dos fornecedores intermediários na cadeia pode solicitar ao primeiro fornecedor que transporte os bens para o último adquirente ou destinatário. Nesta situação, o elemento importante consiste em decidir qual dos sujeitos passivos na cadeia satisfaz as condições do ponto 3.6.5. Esse sujeito passivo será o operador intermediário para efeitos do artigo 36.º-A, DIVA.

3.6.7. Várias pessoas participam no transporte dos bens

Pode dar-se o caso de o operador intermediário, determinado de acordo com os critérios do ponto 3.6.5, ter contratado o transporte junto de mais de uma pessoa.

Para ilustrar este ponto, recorreremos ao seguinte exemplo (**exemplo 3**):



No exemplo 3, assume-se que C é o operador intermediário. C pode contratar junto de diferentes pessoas o transporte dos bens por camião das instalações de B no EM 2 para um porto noutro Estado-Membro (EM X), o transporte desses bens por barco para o EM 5 e o transporte por camião dos referidos bens do porto do EM 5 para as instalações de E. Enquanto for a única parte responsável pelos três contratos, C mantém-se como o operador intermediário. Deve, naturalmente, haver continuidade na operação de transporte, para que todo o itinerário possa ser considerado como um transporte único do EM 2 para o EM 5 e não como três transportes diferentes.

Este facto não se altera, por exemplo, se o transporte dos bens das instalações de B para o porto no EM X for realizado utilizando os meios de B, se o operador intermediário C for o responsável pela organização do transporte (de acordo com os critérios do ponto 3.6.5).

Chegar-se-ia a uma conclusão diferente se o transporte das instalações de B no EM 2 para o porto no EM X fosse organizado por C, mas os outros dois transportes (o transporte por barco do EM X para o EM 5 e o transporte de camião do porto no EM 5 para as instalações de E) fossem organizados pelo outro fornecedor D. Nesse caso, não seria possível aplicar as regras relativas às operações em cadeia para toda a cadeia B-C-D-E, uma vez que não há um único transporte, mas dois transportes diferentes. Com efeito, não se pode afirmar, neste caso, que os bens são expedidos ou transportados «diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário na cadeia» (ou seja, de B para E), conforme exigido pelo artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA. Este exemplo pode abrir diferentes possibilidades, consoante a operação em cadeia para efeitos da aplicação das regras do artigo 36.º-A, DIVA, seja a relação B-C-D ou a relação C-D-E.

Em primeiro lugar, pode dar-se o caso de C organizar o transporte por sua própria conta para um ponto no EM X por si determinado e de fazê-lo sem qualquer ligação à entrega subsequente a D. A partir desse ponto no EM X, D organiza o transporte dos bens a fim de entregá-los a E. Por outras palavras, os bens são transportados primeiro de B para C e só mais tarde, através de um transporte diferente, de C para E. Neste caso, devemos tratar separadamente a operação entre B e C, por um lado, e a relação C-D-E, por outro. Apenas a relação C-D-E seria uma operação em cadeia para a aplicação das regras do artigo 36.º-A, DIVA. A entrega de B a C será uma entrega intracomunitária por B no EM 2 e uma aquisição intracomunitária por C no EM X. A relação C-D-E seria uma operação em cadeia em que D é o operador intermediário. Se a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, se aplicar, C efetua uma entrega intracomunitária no EM X, D efetua uma aquisição intracomunitária no EM 5 e a entrega de D a E é uma operação interna no EM 5.

Em segundo lugar, pode dar-se o caso de C organizar o transporte por sua própria conta a partir das instalações de B para um ponto no EM X, determinado por D e associado à entrega efetuada por C a D, e de só mais tarde, através de um transporte diferente organizado por D, os bens serem entregues e transportados por D para E. Se for este o caso, a operação em cadeia para efeitos de aplicação das regras do artigo 36.º-A, DIVA, é a relação B-C-D, de modo que a operação entre D e E seria tratada separadamente. C é o operador intermediário na cadeia B-C-D. Se C tiver comunicado a B o seu número de identificação IVA no EM 2, aplica-se a regra do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA. A entrega de B a C é uma entrega interna no EM 2, C efetua uma entrega intracomunitária no EM 2 e D efetua uma aquisição intracomunitária no EM X. A operação entre D e E implica uma entrega intracomunitária de bens no EM X efetuada por D e uma aquisição intracomunitária de bens no EM 5 efetuada por E.

3.6.8. Transporte fracionado e interrupções na cadeia

Quando abordámos o exemplo 2 no ponto 3.4.2, referimos que as entregas de A a B e de E a F estavam excluídas da cadeia, uma vez que se verificava uma «clara interrupção» do transporte.

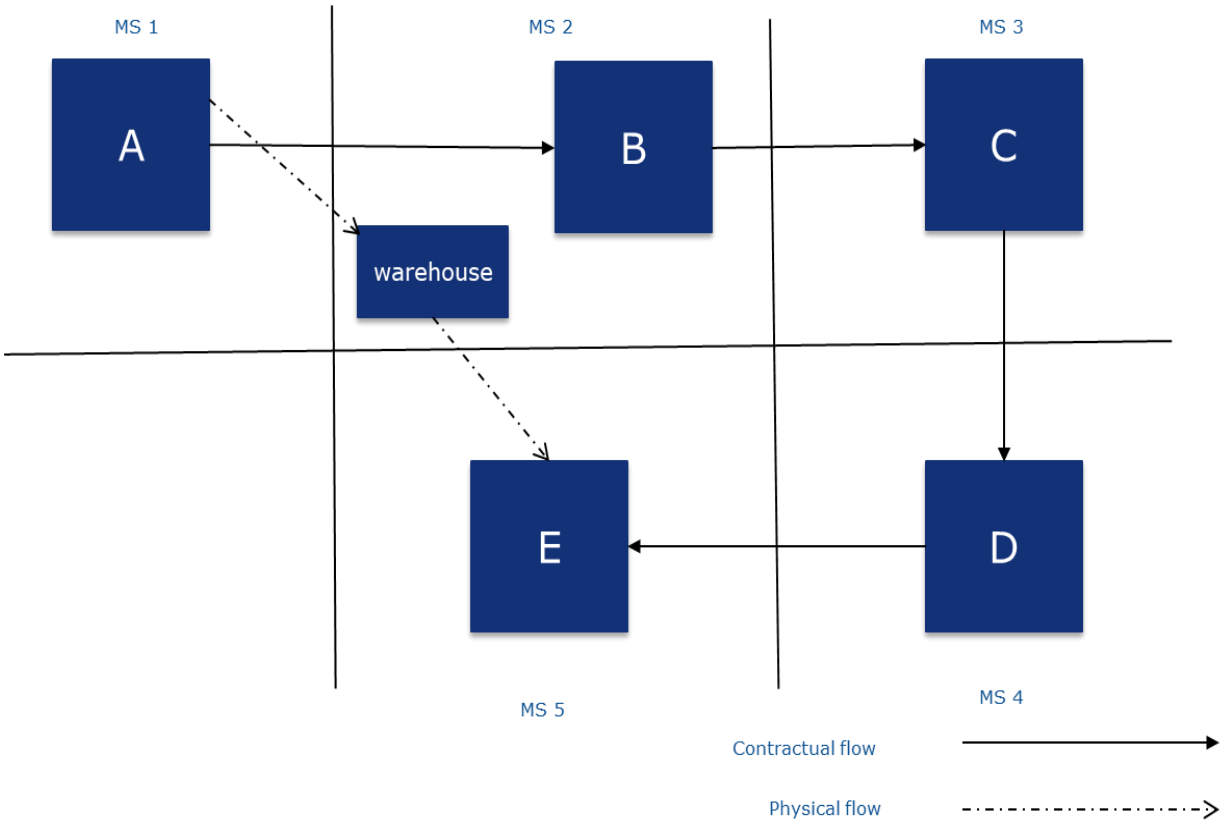
Assim,impõe-se analisar, no quadro do transporte com paragens, quando existe uma clara interrupção, que dê origem a diferentes transportes, e quando se pode considerar um único transporte.

Por exemplo, no ponto 3.6.7 *supra* analisa-se uma situação em que a cadeia é interrompida e se verificam duas «deslocações» diferentes dos bens entre Estados-Membros, sendo em cada «deslocação» o transporte organizado por um operador diferente. Neste caso, as regras aplicáveis às operações em cadeia não podiam ser aplicadas a todas as operações B-C-D-E, mas apenas às operações entre B-C-D ou às operações entre C-D-E, uma vez que a regra do transporte único não é aplicável a todo o conjunto de operações.

No entanto, o facto de estarem implicados diferentes meios de transporte, em que os bens são objeto de transbordo, designadamente, de um camião para um barco ou entre diferentes camiões, não altera necessariamente a consideração do transporte como constituindo um único transporte.

Além disso, se os bens forem transportados do EM 2 para o EM 5, mas uma parte deles for desembarcada no EM X, os bens restantes, que continuam imediatamente para o EM 5, são considerados como sendo diretamente transportados do EM 2 para o EM 5, para efeitos de aplicação das regras relativas a operações em cadeia, desde que o operador intermediário organize toda a operação de transporte.

Para analisar as possibilidades de interrupções na cadeia, concentremo-nos no exemplo seguinte (**exemplo 4**):



Existem duas «deslocações» dos bens: de A no EM 1 para um entreposto no EM 2 e do entreposto no EM 2 para E no EM 5. Quando podemos considerar ambas as «deslocações» como um transporte único ou como transportes diferentes? Iremos analisar diferentes cenários:

a) *Cenário 1*: Com este cenário, pretendemos salientar que os acordos celebrados pelas partes na data em que ocorrem as deslocações dos bens são decisivos para determinar a existência de uma interrupção na cadeia.

Neste cenário, para considerar que se verifica um único transporte para efeitos de aplicação da regra do artigo 36.º-A, DIVA, devem estar preenchidas determinadas condições. Em primeiro lugar, é necessário que um operador entre B, C ou D organize ambas as deslocações[19], agindo como o operador intermediário.

Contudo, é possível que, apesar de um deles organizar ambas as «deslocações», as duas «deslocações» mencionadas não possam ser consideradas como um único transporte. Por exemplo, B é a parte que organiza as duas «deslocações». Quando os bens chegam ao EM 2, B não celebrou qualquer acordo com C relativo à venda dos bens. Numa fase posterior, celebra um acordo com C relativo à venda dos bens, C faz o mesmo com D e D com E e os bens são transportados de B (no EM 2) para E (no EM 5). Neste caso, considera-se que a cadeia A-B-C-D-E foi interrompida, mesmo que B seja o operador que organizou as duas deslocações dos bens.

Deste modo, quando os bens são transportados do EM 1 para o EM 2, ocorre uma entrega intracomunitária por A no EM 1 e uma aquisição intracomunitária por B no EM 2. A série de operações entre B, C, D e E dá origem a um único transporte intracomunitário do EM 2 para o EM 5, que será imputado à entrega efetuada por B (não existe outra opção, uma vez que B é o primeiro fornecedor na cadeia B-C-D-E). As entregas subsequentes de C a D e de D a E são operações internas no EM 5.

Por outro lado, se B, na data (ou imediatamente depois) em que adquire os bens a A, já tiver celebrado um acordo com C relativo à venda dos bens e souber, antes de os bens serem deslocados, que estes têm de ser transportados para E no EM 5, o facto de existirem duas «deslocações» dos bens não impede, em princípio, que a série de operações seja considerada como uma operação em cadeia, pelo que as duas «deslocações» dos bens (desde que se verifique continuidade entre elas, como indicado no exemplo 3, no ponto 3.6.7) podem ser consideradas como um transporte único para efeitos do artigo 36.º-A, DIVA. Neste caso, A é o primeiro fornecedor, E é o último destinatário ou adquirente e B, que organizou o transporte único composto por duas «deslocações», é o operador intermediário.

b) *Cenário 2*: Chegar-se-ia a uma conclusão diferente se a primeira «deslocação» fosse organizada por B e a segunda «deslocação» fosse organizada por C. Neste caso, cada deslocação representaria um transporte e podiam ser consideradas duas possibilidades.

Em primeiro lugar, pode dar-se o caso, quando B organiza o transporte dos bens para o entreposto no EM 2, de estes bens se destinarem a C no âmbito de uma entrega acordada entre B e C. Neste caso, as operações A-B-C podem ser consideradas como uma operação em cadeia em que B é o operador intermediário. Se a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, se aplicar, existe uma entrega intracomunitária por A no EM 1, uma aquisição intracomunitária por B no EM 2 e uma entrega interna de B a C no EM 2. Em seguida, para as operações C-D-E, como C é o primeiro fornecedor e organiza o transporte, C

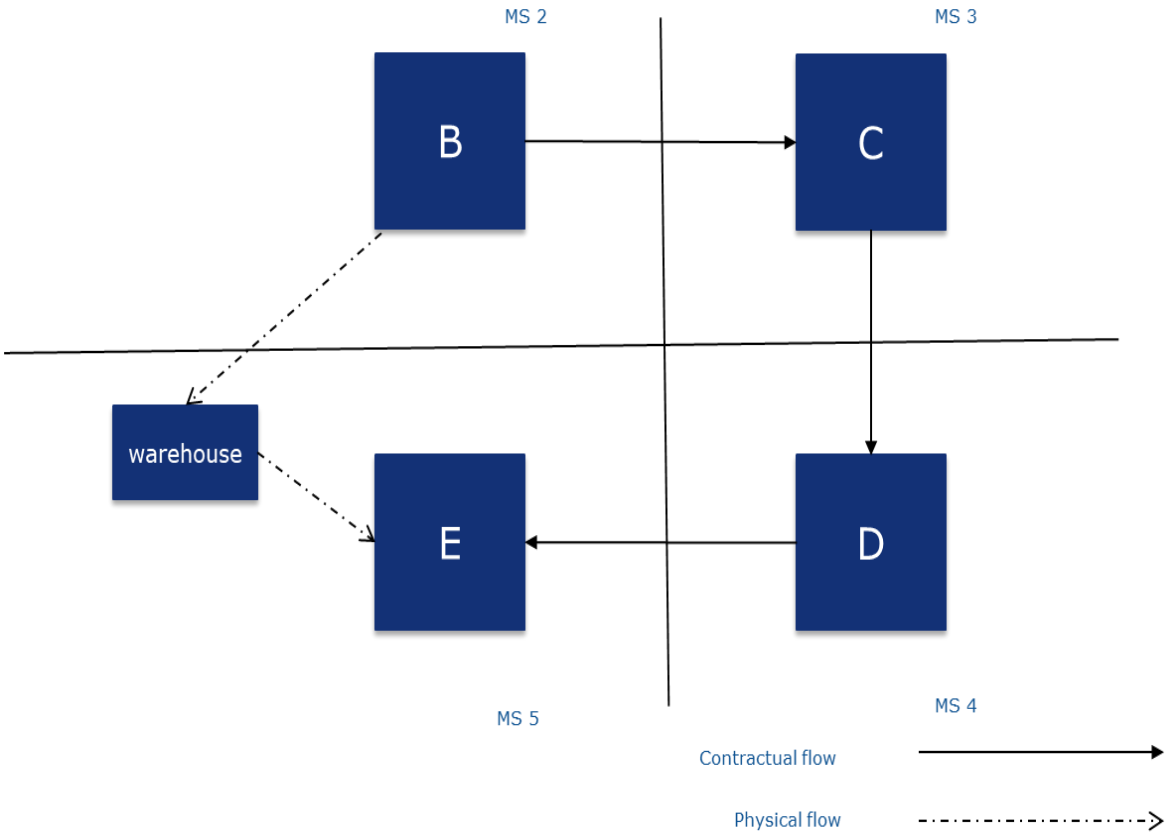
[19] Se A ou E organizar ambas as «deslocações», existe a possibilidade de considerá-las como um único transporte, embora a regra do artigo 36.º-A, DIVA, continue a não se aplicar, uma vez que não existe um operador intermediário na aceção dessa disposição.

efetua uma entrega intracomunitária no EM 2, D efetua uma aquisição intracomunitária no EM 5 e a entrega de D a E é uma operação interna no EM 5.

Em segundo lugar, se os bens, no contexto do transporte organizado por B para o entreposto no EM 2, se destinarem efetivamente a B, de modo que o transporte não é efetuado no âmbito da entrega de B a C, temos de excluir da cadeia a entrega de A a B, ocorrendo neste caso uma entrega intracomunitária por A no EM 1 e uma aquisição intracomunitária por B no EM 2. As operações entre B, C, D e E dão origem a uma operação em cadeia em que B é o primeiro fornecedor, E é o último destinatário ou adquirente e C é o operador intermediário. Se C comunicar a B o seu número de identificação IVA, emitido pelo EM 2, aplica-se a regra do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, e todas as entregas A-B-C-D-E são objeto exatamente do mesmo tratamento em sede de IVA do número anterior.

No entanto, se C, neste segundo caso, não comunicar a B o seu número de identificação IVA, emitido pelo EM 2, aplica-se a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA. A entrega de A a B não se altera, mas a entrega de B a C implica uma entrega intracomunitária por B no EM 2 e uma aquisição intracomunitária por C no EM 5, seguida de entregas internas no EM 5 de C a D e de D a E. Por conseguinte, se C pretender aplicar a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, tem de comunicar a B um número de identificação IVA, emitido por um Estado-Membro diferente do EM 2, para que B tenha conhecimento de que deve tratar a entrega de C como uma entrega intracomunitária e não como uma entrega interna no EM 2.

c) *Cenário 3*: Tal como no caso do cenário 1, neste cenário, insistimos na ideia de que os acordos celebrados pelas partes na data em que ocorrem as deslocações dos bens são decisivos para determinar a existência de interrupções na cadeia. Neste cenário, utilizaremos outro exemplo (**exemplo 5**):



Os bens são transportados das instalações de B no EM 2 para um entreposto no EM 5. A pessoa que organiza esse transporte é C. À data do transporte, B vendeu os bens a C, embora C não tenha celebrado qualquer acordo relativo à venda dos bens com ninguém. Mais tarde, depois de os bens terem chegado ao EM 5, C celebra um acordo de venda dos bens com D e D faz o mesmo com E. A pessoa que organiza o transporte dos bens do entreposto para as instalações de E no EM 5 é C.

Neste caso, deve ser tida em conta a natureza da situação contratual dos bens quando tem lugar o transporte inicial. Quando o transporte intracomunitário tem lugar, C é o proprietário dos bens. Não há entregas sucessivas dos mesmos bens, mas apenas uma única entrega de B a C. Por conseguinte, tem lugar uma entrega intracomunitária de bens no EM 2 por B, seguida de uma aquisição intracomunitária de bens por C no EM 5. Esta entrega intracomunitária de bens está isenta se estiverem preenchidas as condições do artigo 138.º, DIVA.

Neste caso, não se verifica uma operação em cadeia. Em ambos os casos, as entregas de C a D e de D a E serão entregas internas no EM 5.

Depois de analisar os diferentes cenários explicados em relação ao transporte fracionado e às interrupções na cadeia, podemos concluir que, quando existem várias «deslocações» dos bens ou várias pessoas envolvidas no transporte, é importante examinar as circunstâncias caso a caso para determinar se as regras relativas às operações em cadeia podem ser aplicadas. Os elementos pertinentes determinarão o lugar onde as mercadorias , e não onde os fornecedores estão situados, e que operações ocorreram quando as deslocações dos bens são realizadas.

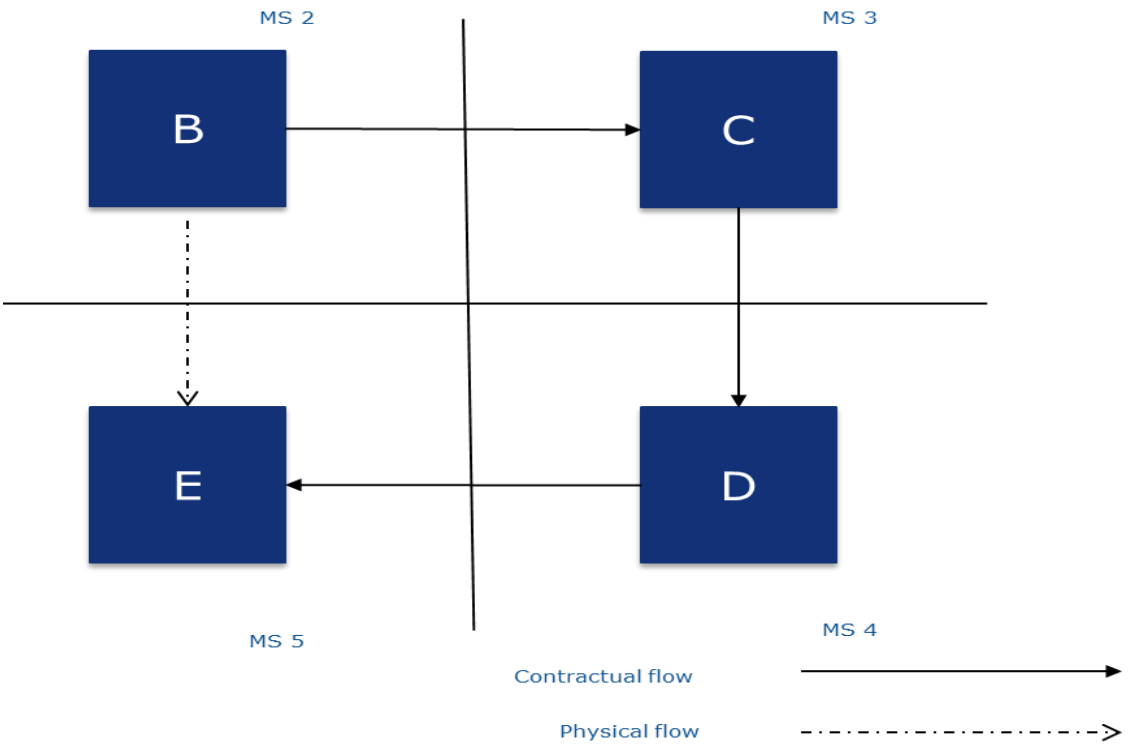
3.6.9. Prova da organização do transporte

O operador intermediário tem de conservar provas de que os bens foram transportados ou expedidos por si próprio (por sua própria conta) ou por um terceiro agindo por sua conta. Estas provas são necessárias para determinar que é ele o operador intermediário e, por conseguinte, a que operação na cadeia o transporte é imputado. No entanto, esta prova é diferente e deve ser avaliada separadamente da prova necessária para beneficiar da isenção prevista no artigo 138.º, n.º 1, DIVA. Com efeito, a parte que aplica a isenção, que pode ou não coincidir com o operador intermediário, deve, pelo seu lado, apresentar provas às autoridades fiscais que certifiquem que as condições para aplicar essa isenção estão preenchidas[20].

São necessárias, por conseguinte, duas provas diferentes: a prova da organização do transporte (ou seja, a prova de que o transporte foi efetuado «por ou por conta» de um determinado sujeito passivo) e a prova do próprio transporte (ou seja, a prova de que os bens foram efetivamente transportados de um Estado-Membro para outro).

Utilizaremos o exemplo a seguir (**exemplo 6**) para entender melhor a necessidade de duas provas diferentes:

[20] Deste modo, sempre que o transporte é imputado à entrega efetuada ao operador intermediário, o fornecedor tem de conservar provas do transporte a fim de justificar a isenção da entrega intracomunitária. Além disso, para beneficiar da presunção do artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), RE, o fornecedor tem de estar na posse dos documentos exigidos por essa disposição.



Consideremos que o transporte dos bens é imputado à entrega efetuada ao operador intermediário e que C é o operador intermediário. O transporte é imputado à entrega a C, pelo que a entrega intracomunitária é a efetuada por B a C. Para B aplicar a isenção, uma vez que não está a organizar o transporte dos bens, em princípio necessita i) do número de identificação IVA emitido a C por um Estado-Membro diferente do EM 2; ii) da prova de que os bens foram transportados do EM 2 para outro Estado-Membro; e iii) da prova de que os bens foram transportados por C ou por um terceiro agindo por sua conta (uma vez que o artigo 138.º, n.º 1, DIVA, exige, para a aplicação da isenção, que os bens tenham sido transportados pelo fornecedor ou pelo adquirente ou por um terceiro agindo por conta de qualquer um deles).

Assim, C tem de provar perante B não apenas que o transporte ocorreu, mas também que organizou o transporte (ou, por outras palavras, que o transporte foi efetuado por sua conta, quer por si próprio quer por um terceiro). Deve notar-se que, se D, de acordo com as provas, for o responsável pelo transporte e não C, o operador intermediário é D. Neste caso, o transporte intracomunitário é imputado à entrega efetuada por C a D ou à entrega efetuada por D a E, mas não pode ser imputado à entrega de B a C. Esta última entrega torna-se uma operação interna no EM 2 e B tem de cobrar o IVA a C. Por conseguinte, C tem de apresentar prova a B de que é o responsável pela organização do transporte, o que constitui uma prova adicional e diferente da prova do simples facto de que o transporte ocorreu.

3.6.10. O número de identificação IVA deve ser comunicado pelo operador intermediário ao seu fornecedor

A fim de aplicar a regra do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, o operador intermediário deve comunicar o número de identificação IVA do Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados **ao seu fornecedor**.

O artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, não exige comunicação a nenhuma das administrações fiscais implicadas, mas tão-só ao fornecedor.

Esta comunicação tem de ser feita ao seu fornecedor; é indiferente que o operador intermediário comunique o número de identificação IVA a qualquer um dos outros participantes na operação em cadeia.

No nosso exemplo 2, se D for o operador intermediário e comunicar a C o número de identificação IVA que lhe é atribuído pelo EM 2, o transporte será imputado à entrega efetuada por D a E. Qualquer comunicação que D faça do seu número de identificação IVA a B ou a E não é pertinente para efeitos do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA. Deste modo, se D comunicar esse número a B ou a E, mas não o comunicar a C, aplica-se a regra geral e o transporte ou a expedição será imputada à entrega efetuada por C a D.

3.6.11. De que modo deve o operador intermediário comunicar o seu número de identificação IVA?

Não é obrigatório que o número de identificação IVA seja comunicado de acordo com uma formalidade especial. Pode ser comunicado por qualquer meio que permita provar que a comunicação foi recebida pelo fornecedor. A este respeito, pode ser suficiente uma troca de mensagens de correio eletrónico.

As partes têm a liberdade de decidir os moldes desta comunicação. Não é obrigatório que esta comunicação seja efetuada operação a operação. É possível que o operador intermediário indique ao seu fornecedor apenas uma vez o número de identificação IVA que deve ser utilizado para todas as entregas a um determinado Estado-Membro. Se o operador intermediário receber entregas do mesmo fornecedor, por exemplo, no Estado-Membro 1 e no Estado-Membro 2, pode indicar apenas uma vez ao seu fornecedor o número de identificação IVA a utilizar para as entregas ao Estado-Membro 1 e o número de identificação IVA a utilizar para as entregas ao Estado-Membro 2, que pode ser o mesmo número ou um número diferente.

O operador intermediário pode comunicar ao fornecedor que, a partir de um determinado momento, o número de identificação IVA a utilizar para as entregas a um Estado-Membro específico passa a ser diferente do utilizado até então. O operador intermediário pode igualmente optar por utilizar, para entregas específicas, um número de identificação IVA diferente daquele que utiliza «geralmente». Por conseguinte, se tiver comunicado ao seu fornecedor um determinado número de identificação IVA que deva ser utilizado para todas as entregas a um determinado Estado-Membro, pode informar o fornecedor que, para uma entrega específica, utilizará um número de identificação IVA diferente.

Pelo seu lado, o fornecedor pode, se assim o pretender, solicitar ao operador intermediário que comunique o seu número de identificação IVA operação a operação, a fim de se certificar da correta aplicação da isenção.

3.6.12. Meios de prova da comunicação do número de identificação IVA

O operador intermediário e o seu fornecedor têm de conservar provas da comunicação e apresentar essas provas às autoridades fiscais, seestas o solicitarem, a fim de verificar a correta aplicação da regra. Por conseguinte, torna-se necessário algum tipo de comunicação escrita, eletrónica ou não, a fim de provar que o número de identificação IVA foi comunicado.

No entanto, mesmo que o operador intermediário ou o seu fornecedor não possa apresentar prova de que o operador intermediário comunicou ao seu fornecedor o número de identificação IVA, que lhe foi atribuído pelo Estado-Membro a partir do qual os bens

são expedidos, considera-se que foi esse o caso, se as condições seguintes estiverem preenchidas:

1) o número de identificação IVA do operador intermediário, que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, é indicado na fatura que lhe é emitida pelo seu fornecedor, e

2) o montante do IVA a pagar no Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados foi cobrado na fatura (a menos que a operação esteja isenta de IVA; neste caso, a fatura deve incluir uma referência à disposição aplicável da Diretiva IVA ou à disposição nacional equivalente ou qualquer outra referência que indique que a entrega dos bens ou serviços está isenta, de acordo com o artigo 226.º, n.º 11, DIVA).

As autoridades dos Estados-Membros em causa devem também poder verificar se o comportamento do fornecedor e do operador intermediário é coerente com o que a fatura indica. Assim, por exemplo, se o fornecedor tiver cobrado IVA sobre a operação de acordo com a fatura, o IVA deve ser incluído nos seus registos de IVA, caso seja obrigado a mantê-los, e na sua declaração de IVA.

3.6.13. O que acontece se o operador intermediário e o seu fornecedor não puderem provar essa comunicação?

No caso de o operador intermediário e o seu fornecedor não poderem provar que o operador intermediário comunicou ao seu fornecedor o número de identificação IVA, que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, e não estiverem preenchidas as condições mencionadas no ponto 3.6.12 *supra*, pode presumir-se que as condições para a aplicação da regra do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, não estão preenchidas e que se aplica a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA.

3.6.14. Quando deve o operador intermediário proceder a esta comunicação?

O artigo 36.º-A, DIVA, não especifica quando deve ocorrer a comunicação do número de identificação IVA ao fornecedor. Em princípio, tem-se a ideia de que, em circunstâncias normais, esta comunicação deve ser efetuada antes de o facto gerador do imposto ocorrer.

Se o operador intermediário não tiver comunicado ao seu fornecedor até essa data o seu número de identificação IVA emitido pelo Estado-Membro de partida dos bens, aplica-se a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, pelo que o transporte dos bens será imputado à entrega efetuada ao operador intermediário, ou seja, à entrega intracomunitária. Por conseguinte, o fornecedor não cobra IVA ao operador intermediário, desde que este tenha comunicado ao fornecedor um número de identificação IVA emitido por um Estado-Membro diferente do Estado-Membro de partida dos bens e o fornecedor não duvide de que os bens estão a ser transportados para outro Estado-Membro pelo operador intermediário ou por um terceiro agindo por sua conta.

Contudo, é possível que o operador intermediário comunique por engano um número de identificação IVA errado. Será este o caso, nomeadamente, quando tiver instruído o seu fornecedor a aplicar sempre o seu número de identificação IVA, emitido pelo Estado-Membro de partida dos bens, mas pretender, para essa entrega específica, utilizar o seu número de identificação IVA emitido pelo Estado-Membro de destino dos bens. Neste caso, o operador intermediário deve poder comunicar o seu número de identificação IVA, emitido pelo Estado-Membro de destino dos bens, mesmo depois de o facto gerador do

imposto ocorrer. As consequências do atraso desta comunicação variam consoante as circunstâncias da situação.

Se a comunicação tiver lugar após o facto gerador do imposto, mas antes da data limite para a apresentação da declaração de IVA referente a esse período, o fornecedor limita-se a corrigir a fatura, em conformidade com as regras nacionais pertinentes, aplicando agora a isenção do IVA (se estiverem preenchidas todas as condições) à operação, e não declara qualquer montante de IVA na sua declaração de IVA relativa a essa entrega.

Se a comunicação tiver lugar após o facto gerador do imposto e após a data limite para a apresentação da declaração de IVA referente a esse período, o fornecedor pode igualmente corrigir a fatura, em conformidade com as regras nacionais pertinentes, aplicando agora a isenção do IVA se estiverem preenchidas todas as condições. O fornecedor retifica a declaração de IVA de acordo com os procedimentos estabelecidos nesse Estado-Membro.

3.6.15. O que acontece se o operador intermediário possuir vários números de identificação IVA?

No nosso exemplo 2, se C for o operador intermediário, é possível que disponha de um número de identificação IVA emitido pelo Estado-Membro em que se encontra estabelecido (EM 3), assim como um número de identificação IVA emitido pelo Estado-Membro de partida dos bens (EM 2) e um número de identificação IVA emitido pelo Estado-Membro de chegada dos bens (EM 5).

O facto de C possuir um número de identificação IVA emitido pelo EM 2 não o obriga a utilizar esse número de identificação IVA para operações em que participem fornecedores estabelecidos e/ou bens que se encontrem nesse Estado-Membro. C pode utilizar o número de identificação IVA emitido por esse Estado-Membro ou qualquer número de identificação IVA emitido por qualquer outro Estado-Membro. No entanto, as consequências da escolha de um ou outro número de identificação IVA não são neutras.

Já analisámos as consequências de C indicar o número de identificação IVA do EM 2. Nesse caso, a entrega de B a C é uma entrega interna no EM 2 e o transporte dos bens é imputado à entrega efetuada por C. Assim, C efetua uma entrega intracomunitária no EM 2 (isenta se estiverem preenchidas as condições do artigo 138.º, DIVA).

C pode, todavia, indicar a B o seu número de identificação IVA emitido pelo EM 5. Nesse caso, aplica-se a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, e o transporte é imputado à entrega a C. A entrega intracomunitária de B a C está isenta. C efetua uma aquisição intracomunitária no EM 5.

Caso C indique a B o seu número de identificação IVA emitido pelo EM 3, a regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, também se aplica e o transporte é imputado à entrega a C. A entrega intracomunitária de B a C está isenta, uma vez que o artigo 138.º, DIVA, apenas exige um número de identificação IVA emitido por um Estado-Membro diferente do Estado-Membro no qual a expedição ou o transporte dos bens tem início.

Nos termos do artigo 40.º, DIVA, C efetua uma aquisição intracomunitária de bens no EM 5, o Estado-Membro no qual a expedição ou o transporte dos bens termina, pelo que a aquisição intracomunitária é tributada no EM 5. No entanto, nos termos do artigo 41.º, DIVA, o EM 3 pode igualmente tributar a aquisição intracomunitária, dado que o número com o qual C efetuou a aquisição era um número de identificação IVA emitido pelo EM 3. A fim de evitar a dupla tributação, C tem de demonstrar junto das autoridades fiscais no

EM 3 que o IVA foi aplicado sobre a aquisição, nos termos do artigo 40.º, DIVA, ou seja, no Estado-Membro no qual a expedição ou o transporte dos bens termina (EM 5).

3.6.16. O que acontece se o operador intermediário não comunicar qualquer número de identificação IVA ao seu fornecedor?

É possível que o operador intermediário não comunique qualquer número de identificação IVA ao seu fornecedor. No exemplo 2, iremos considerar que C é o operador intermediário e que não comunicou qualquer número de identificação IVA a B. Neste caso, B tem de cobrar IVA sobre a operação a C.

O facto de os bens terem deixado o território do EM 2 e de C ser um sujeito passivo agindo nessa qualidade não é suficiente para conceder a isenção do IVA à entrega intracomunitária. O artigo 138.º, n.º 1, alínea b), DIVA, exige como condição para a isenção da entrega intracomunitária que C indique a B o seu número de identificação IVA, emitido por um Estado-Membro diferente do Estado-Membro de partida dos bens. Uma vez que não o fez, B tem de cobrar IVA sobre a entrega intracomunitária.

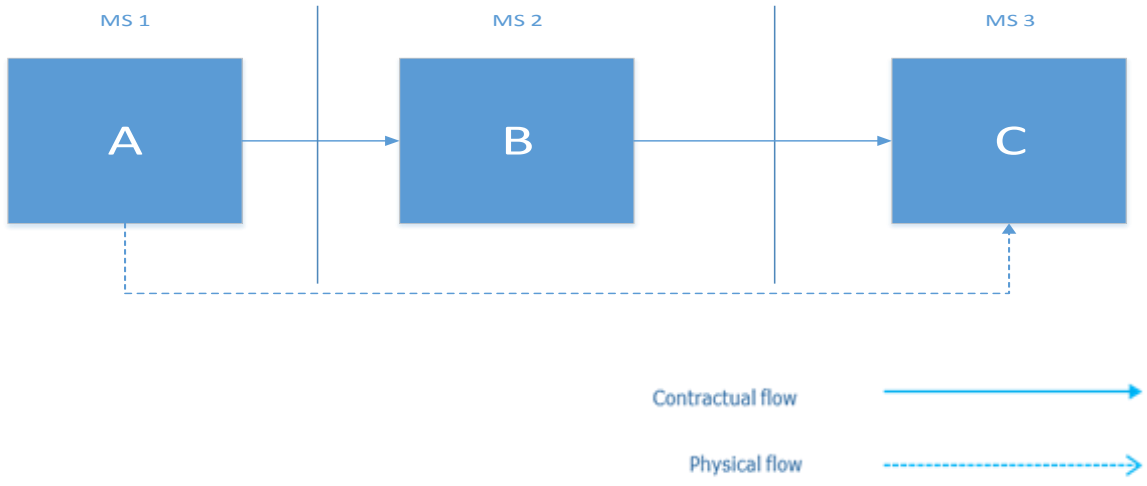
Deve notar-se que a tributação da entrega intracomunitária no EM 2 não impede a tributação da aquisição intracomunitária por C no EM 5, nos termos do artigo 40.°, DIVA, e do artigo 16.º, RE.

A situação pode ser retificada por C através da comunicação, numa fase posterior, do seu número de identificação IVA. C pode comunicar a B o seu número de identificação IVA do EM 2, do EM 3 ou do EM 5, com as consequências explicadas no ponto anterior. Aplicam-se então as regras sobre a correção de faturas estabelecidas no EM 2.

3.6.17. Simplificação das operações triangulares

Como referido anteriormente, o âmbito de aplicação das regras no artigo 36.º-A, DIVA, limita-se a clarificar a que operação na cadeia o transporte é imputado. Estas regras não têm qualquer impacto na responsabilidade em matéria fiscal, a qual é determinada de acordo com as regras gerais. Não têm igualmente impacto na possibilidade de aplicar a simplificação estabelecida para operações triangulares quando estão preenchidas todas as condições do artigo 141.º, DIVA.

Podemos considerar no seguinte exemplo (**exemplo 7**) uma simples operação em cadeia à qual é possível aplicar a simplificação para operações triangulares:



B é o operador intermediário. A regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, estabelece que o transporte ou expedição seja imputado à entrega efetuada ao operador intermediário, isto é, à entrega efetuada por A a B. Assim, A efetua uma entrega intracomunitária no EM 1 e B efetua uma aquisição intracomunitária no EM 3. Analisemos agora se estão cumpridos as exigências impostas pelo artigo 141.º, DIVA, para aplicar a simplificação para operações triangulares.

a) A aquisição intracomunitária de bens é efetuada por um sujeito passivo (B) não estabelecido no Estado-Membro em causa (EM 3), mas identificado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro (EM 2).

b) A aquisição de bens é efetuada com vista a uma posterior entrega desses bens por B, no Estado-Membro em causa (EM 3).

c) Os bens são diretamente transportados de um Estado-Membro (EM 1) diferente daquele em que B está identificado (EM 2) para a pessoa a quem este efetuará a entrega subsequente (C).

d) A pessoa a quem a entrega subsequente será efetuada (C) é outro sujeito passivo identificado no Estado-Membro em causa (EM 3).

e) C foi designado, nos termos do artigo 197.º, DIVA, como responsável pelo pagamento do IVA devido sobre a entrega efetuada por B.

Deste modo, estão preenchidas as condições para a aplicação da simplificação triangular. Como resultado, a tributação da operação será a seguinte:

– A efetua uma entrega intracomunitária no EM 1. Esta entrega está isenta se estiverem preenchidas todas as condições do artigo 138.º, DIVA.

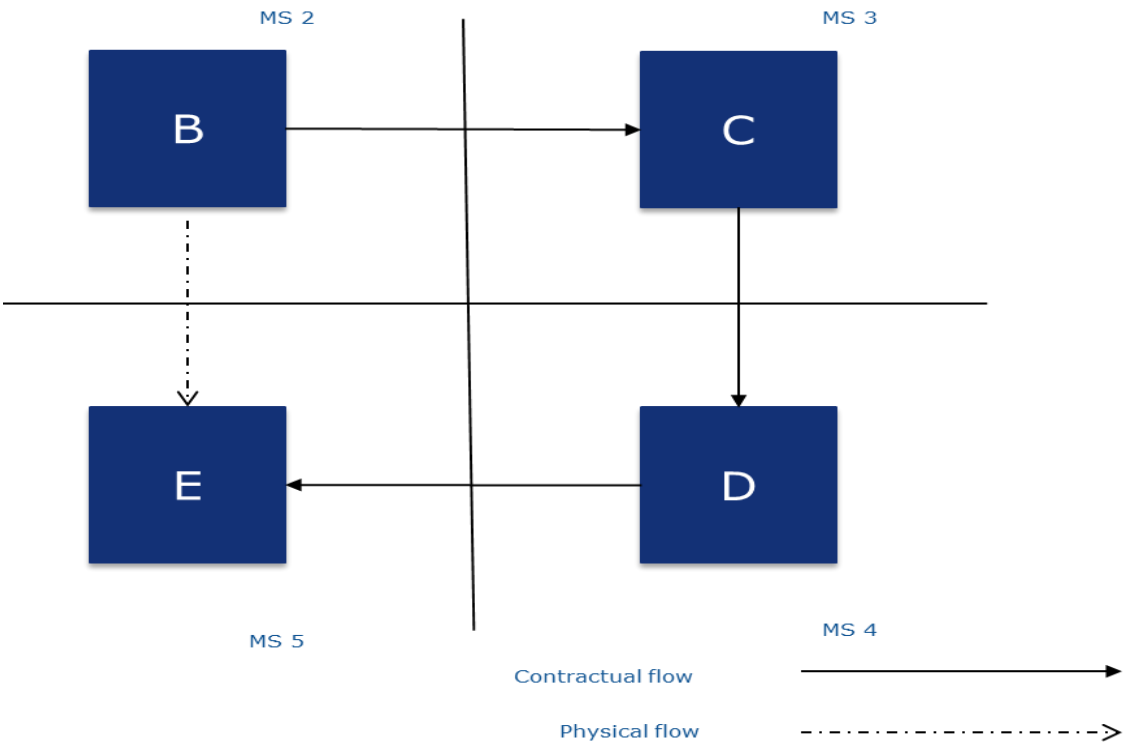
– B efetua uma aquisição intracomunitária no EM 3. Não é cobrado IVA sobre essa aquisição em resultado da aplicação do artigo 141.º, DIVA.

– B efetua uma entrega interna a C no EM 3. C é responsável pelo pagamento do IVA sobre essa entrega, nos termos do artigo 197.°, DIVA.

– Por conseguinte, B não tem de se registar para efeitos de IVA nem de contabilizar o IVA no EM 1 ou no EM 3. Além disso, a fim de assegurar que não é tributado no EM 2 devido a uma aquisição intracomunitária, B deve preencher as condições do artigo 42.º, DIVA.

3.6.17.1. Mais de três operadores na cadeia

Analisaremos novamente o nosso exemplo incluindo quatro operadores na cadeia (**exemplo 8**):



No nosso exemplo 8, C é o operador intermediário. C comunica a B o seu número de identificação IVA emitido pelo EM 2. Assim, em lugar da regra geral do artigo 36.º-A, n.º 1, DIVA, aplica-se a regra do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, pelo que o transporte é imputado à entrega efetuada por C. Deste modo, a entrega efetuada por B a C é uma entrega interna no EM 2 e a entrega efetuada por C a D é uma entrega intracomunitária de bens isenta no EM 2 (se estiverem preenchidas as condições do artigo 138.°, DIVA).

A aquisição intracomunitária é efetuada por D, que não se encontra estabelecido no EM 5, o Estado-Membro de chegada dos bens, mas está registado no EM 4. Os bens são adquiridos por D para efeitos de uma entrega subsequente de bens a E nesse mesmo Estado- Membro, o EM 5. Os bens foram diretamente transportados de um Estado-Membro (EM 2) diferente daquele em que D está identificado para efeitos de IVA (EM 4) para a pessoa para quem efetuará a entrega subsequente (E). E é um sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no EM 5. Por conseguinte, se E é a pessoa responsável pelo pagamento do IVA devido sobre a entrega efetuada pela pessoa não estabelecida no EM 5 (D), nos termos do artigo 197.°, DIVA, aplica-se a regra do artigo 141.º, DIVA.

Nesta situação, não deve ser cobrado IVA sobre a aquisição intracomunitária efetuada por D no EM 5. Nos termos do artigo 197.º, DIVA, a pessoa responsável pelo pagamento do IVA sobre a entrega efetuada por D a E no EM 5 é E.

Assim, D não tem de se registar para efeitos de IVA nem de contabilizar o IVA no EM 5. Além disso, a fim de assegurar que não é tributado no EM 4 devido a uma aquisição intracomunitária, D deve preencher as condições do artigo 42.º, DIVA.

3.6.17.2. Entrega subsequente dos bens na sequência da operação triangular

No nosso exemplo 8, C era o operador intermediário. C comunica a B o seu número de identificação IVA no EM 3 e não o seu número de identificação IVA no EM 2. Para efeitos deste exemplo, assumimos que D está identificado para efeitos de IVA, não só no EM 4, mas também no EM 5. Neste caso, aplica-se a regra geral das operações em cadeia

e o transporte é imputado à entrega efetuada por B a C. C efetua uma aquisição intracomunitária no EM 5. Tendo em conta o teor literal do artigo 141.º, DIVA, poderá pensar-se que esta isenção não é aplicável a essa aquisição intracomunitária por C. A razão prende-se com o facto de a condição do artigo 141.º, alínea c), DIVA, poder ser considerada como não preenchida: os bens não são expedidos nem transportados para a pessoa por conta de quem C efetua a sua entrega, D, mas para outra pessoa, E, que está mais adiante na cadeia. Assim sendo, C tem de se registar para efeitos de IVA no EM 5 e contabilizar o IVA sobre a aquisição intracomunitária no EM 5[21].

Contudo, a isenção do artigo 141.°, DIVA, pode, ainda assim, ser aplicada nessa situação.

A este respeito, deve notar-se que para C, o operador intermediário, quando vende os bens a D, é irrelevante o que D pretende fazer com os bens.

C cumpre as suas obrigações perante D ao proceder à expedição dos bens para o lugar acordado por C e D. Este lugar pode corresponder às instalações de D ou a um entreposto gerido por um terceiro. Mas também pode corresponder às instalações de E, em resultado de uma operação entre D e E de que C não tem necessariamente conhecimento.

Assim, C está a cumprir as exigências impostas pelo artigo 141.º, DIVA, uma vez que está a expedir os bens para o lugar indicado por D. O facto de ter existido uma venda de D a E, de que C pode ter ou não ter conhecimento, não afeta o cumprimento por C das exigências que condicionam a plicação da isenção.

Podemos examinar as diferenças entre este cenário (uma operação triangular entre B, C e D, apesar de os bens serem expedidos para E) e o caso em que se verifica uma operação triangular entre B, C e D, os bens são expedidos para as instalações de D e existe uma entrega subsequente de D a E fora desta operação em cadeia.

Em ambos os casos, a aquisição intracomunitária dos bens por C no EM 5 está isenta e C não precisa de se registar nesse EM. Nesses casos, D tem de se registar no EM 5 e é responsável pelo pagamento do IVA sobre a entrega interna que C lhe efetua nesse Estado-Membro.

Além disso, deve ter-se em conta o artigo 42.º, alínea b), DIVA. Tal significa que, em ambos os casos, C tem de cumprir «as obrigações relativas à entrega do mapa recapitulativo previstas no artigo 265.º» de forma que a entrega subsequente a D e o número de identificação IVA de D no EM 5 têm de ser incluídos por C no respetivo mapa recapitulativo apresentado no EM 3. Caso contrário, em ambos os casos, C será responsável no EM 3 pela aquisição intracomunitária efetuada, dado que utilizou, para essa aquisição, o número de IVA emitido pelo EM 3 (artigo 41.º, DIVA).

A entrega de D a E seria, em qualquer dos casos, uma entrega interna tributada no EM 5.

Como podemos ver, não existem diferenças para C, D e E se a simplificação para operações triangulares for aplicada quando os bens são expedidos para E e o caso em que a simplificação para operações triangulares é aplicada quando os bens são expedidos para

[21] No entanto, se a isenção do artigo 140.º, alínea c), DIVA, se aplicar (o que seria o caso se o EM 5 aplicasse a autoliquidação facultativa prevista no artigo 194.°, DIVA, na entrega subsequente entre C e D), C é obrigado a registar-se no EM 5, devido à aquisição intracomunitária efetuada, mas não é obrigado a contabilizar o IVA sobre essa aquisição intracomunitária, uma vez que esta está isenta.

D, que os vende e procede subsequentemente à sua expedição para E. No entanto, se a simplificação não se aplicar, C é obrigado a registar-se e a contabilizar o IVA no EM 5.

Depois de analisar as circunstâncias supramencionadas, pode considerar-se, neste caso, que todas as condições para a aplicação da simplificação a operações triangulares estão preenchidas no exemplo 8, desde que C transporte os bens para o lugar que D lhe indicou no EM 5 e D seja identificado para efeitos do IVA nesse EM 5. A condição prevista no artigo 141.º, alínea c), DIVA, encontra-se preenchida, uma vez que os bens são transportados diretamente para o lugar indicado por D a C.

Por conseguinte, a aquisição intracomunitária dos bens por C no EM 5 deve estar isenta e C não tem de se registar no EM 5. D é responsável pelo pagamento do IVA no EM 5, relativamente à entrega interna efetuada nesse Estado-Membro por C a D, e a entrega de D a E é igualmente uma entrega interna tributada no EM 5. Para efeitos do artigo 42.º, DIVA, C é obrigado a apresentar um mapa recapitulativo no EM 3, que indique o número de identificação IVA de D no EM 5.

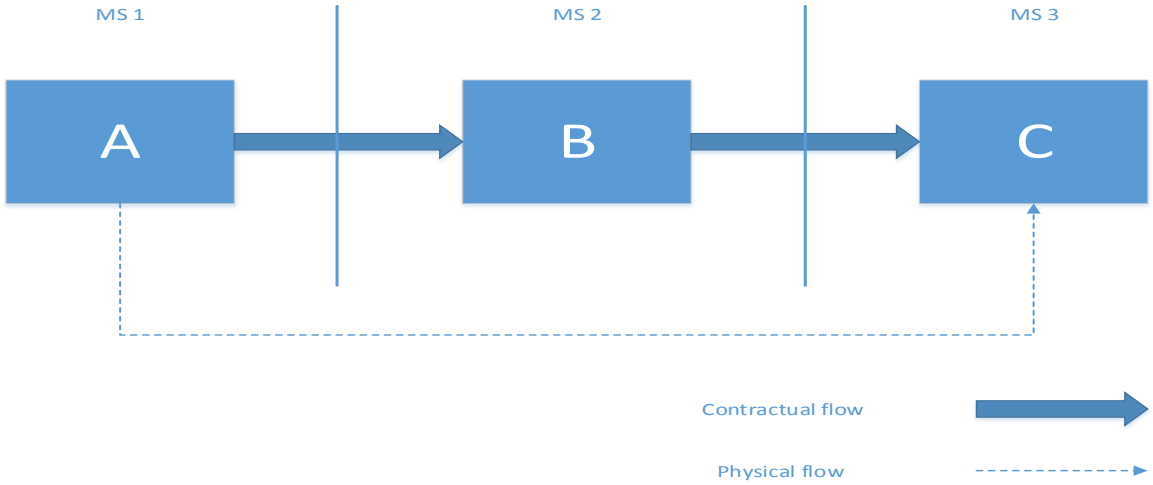
Resumindo, as regras relativas às operações em cadeia aplicam-se independentemente do número de partes que intervêm na cadeia. No entanto, a simplificação para operações triangulares é aplicável apenas quando, para as operações em que participam três partes nessa cadeia, estiverem preenchidas todas as condições para essa simplificação triangular. Na prática, apenas um dos sujeitos passivos que intervém na cadeia de operações, ou seja, aquele que efetua a aquisição intracomunitária nessa cadeia, pode, potencialmente, beneficiar da simplificação triangular. No exemplo anterior, trata-se de C, ao passo que D não pode beneficiar da mesma.

3.6.18. A última pessoa na cadeia é um adquirente ou destinatário final

Conforme referido no ponto 3.3, o número mínimo de pessoas que participam numa operação em cadeia é de três. Contudo, não é necessário que sejam todas sujeitos passivos.

Com efeito, é possível que a última pessoa na cadeia não seja um sujeito passivo, isto é, que seja um consumidor final. Por conseguinte, podemos aplicar as regras relativas a operações em cadeia a uma situação em que o sujeito passivo A vende bens a um sujeito passivo B, que vende os mesmos bens a uma pessoa que não é sujeito passivo, C. O transporte é diretamente efetuado de A para C, do EM 1 para o EM 3.

Exemplo 9



Nesta situação, a única pessoa que pode ser o operador intermediário para a aplicação das regras relativas às operações em cadeia é B.

Caso se aplique a regra geral, o transporte será imputado à entrega de A a B. Desta forma, a entrega por A é uma entrega intracomunitária de bens isenta no EM 1 (se estiverem preenchidas as condições do Artigo 138.º, DIVA) e existirá uma aquisição intracomunitária por B tributável no EM 3. A entrega de B a C é uma operação interna no EM 3.

Se B, o operador intermediário, comunicar a A o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, o EM 1, a expedição ou o transporte são imputados à entrega por si efetuada, ou seja, à entrega de B a C. A entrega de A a B será uma operação interna tributável no EM 1. A entrega de B a C será considerada uma venda à distância de bens tributáveis no EM 3, a menos que estejam preenchidas as condições do artigo 34.º, DIVA, caso em que a operação será tributada no EM 1.

4. A ISENÇÃO DE ENTREGAS INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

4.1. Disposição aplicável

Artigo 138.°, DIVA

4.2. Para que serve a disposição?

A alteração do artigo 138.º, DIVA, consiste em dois elementos:

- é restruturado o n.º 1 e aditada uma nova condição;
- é aditado um n.º 1-A.

Artigo 138.°, n.º 1, DIVA

Em relação ao artigo 138.º, n.º 1, DIVA, deve ser tido em conta o seguinte:

- O teor da alínea a) do artigo 138.º, n.º 1, DIVA, corresponde ao teor do artigo 138.º, n.º 1, na versão aplicável até 31 de dezembro de 2019.

- A alínea b) estabelece uma nova condição para a aplicação da isenção que consiste em dois elementos, a saber:

    - o sujeito passivo ou pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está identificado para efeitos de IVA num Estado-Membro diferente do Estado-Membro em que tem início a expedição ou o transporte dos bens;

  e ainda

    - este sujeito passivo ou pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada indicou este número de identificação IVA ao fornecedor.

  No que diz respeito ao primeiro elemento, deve notar-se que o número de identificação IVA do sujeito passivo ou da pessoa coletiva que não é sujeito passivo, a quem a entrega é efetuada, não tem necessariamente de ser um número de identificação IVA emitido pelo Estado-Membro para o qual os bens são transportados; basta que seja um número de identificação IVA atribuído por um Estado-Membro diferente daquele em que a expedição ou o transporte tem início.

  No que diz respeito ao segundo elemento, deve notar-se que a forma como o número de identificação IVA é transmitido entre as partes contratantes não está explicitada no texto legal. Por conseguinte, deve deixar-se a forma desta comunicação ao critério das partes contratantes e não a sujeitar a quaisquer exigências formais (a utilização de um documento específico, por exemplo). À semelhança do estabelecido *supra*, no contexto do artigo 36.º-A, n.º 2, DIVA, pelo facto de o fornecedor ter mencionado o número de identificação IVA do adquirente ou destinatário na fatura, pode considerar-se que o adquirente ou destinatário indicou o seu número de identificação IVA ao fornecedor.

Artigo 138.°, n.º 1-A, DIVA

No que diz respeito ao artigo 138.°, n.º 1-A, DIVA, deve sublinhar-se que é aditado um novo número 1-A ao artigo 138.º, segundo o qual a isenção prevista no n.º 1 não se aplica

caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º, DIVA, relativa à apresentação de um mapa recapitulativo, ou do mapa recapitulativo por ele apresentado não constem as informações corretas relativas a essa entrega exigidas no artigo 264.º, DIVA, a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes.

4.3. Questões de pormenor decorrentes do artigo 138.°, n.os 1 e 1-A, DIVA

4.3.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA.

Diretrizes emanadas da 113.ª reunião do Comité do IVA de 3 de junho de 2019

3.	NOVA LEGISLAÇÃO – QUESTÕES RESPEITANTES À APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA UE EM MATÉRIA DE IVA RECENTEMENTE ADOTADAS
3.1	Origem: Comissão
Referências:	Artigos 17.º-A, 36.º-A, 138.º, n.os 1 e 1-A, 243.º, n.º 3, e 262.º, n.º 2, da Diretiva IVA Artigos 45.º-A e 54.º-A do Regulamento de Execução IVA
Assunto:	Aplicação do pacote «soluções rápidas»: Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho (Documento taxud.c.1(2019)3533969 – Documento de trabalho n.º 968)

(Documento E- taxud.c.1(2019) 7900313 – Documento de trabalho n.º 976)

Isenção de uma entrega intracomunitária de bens: interação com a diretiva sobre o reembolso do IVA (ponto 3.3.1.)[22]

O Comité do IVA confirma, por unanimidade, que a alteração introduzida pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho de 4 de dezembro de 2018 no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA adita uma condição material para a aplicação da isenção de uma entrega intracomunitária de bens. O Comité do IVA decide por unanimidade que este aditamento significa que, no caso de a pessoa que adquire os bens não indicar o seu número de identificação IVA ao fornecedor ou no caso de o número de identificação IVA indicado ter sido emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, as condições para a aplicação da isenção do artigo 138.º devem ser consideradas como não preenchidas e o fornecedor não tem alternativa senão cobrar IVA.

(Documento F - taxud.c.1(2019) 7900872 – Documento de trabalho n.º 977)

Isenção de uma entrega intracomunitária de bens: aplicação do artigo 138.º, n.º 1-A (ponto 3.3.2.)[23]

1. O Comité do IVA reconhece por unanimidade que o facto de a isenção prevista no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA não se aplicar em casos de incumprimento por parte do fornecedor, conforme estabelecido no n.º 1-A, só pode ser de facto estabelecido decorrido um determinado período após o momento em que a entrega foi efetuada e faturada.

[22] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA.

[23] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA.

Com efeito, o Comité do IVA decide por unanimidade que é inevitável que exista um intervalo de tempo entre o momento em que a entrega é efetuada e faturada ao adquirente e o momento em que o fornecedor tem de cumprir a obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º da Diretiva IVA relativa à apresentação de um mapa recapitulativo. O Comité do IVA também decide por unanimidade que não é possível evitar um intervalo de tempo entre o momento em que o fornecedor teve de apresentar o mapa recapitulativo e o momento em que as autoridades fiscais atuam, uma vez que esta atuação só pode ser desencadeada pelo facto de o mapa recapitulativo não ter sido apresentado ou de terem sido detetadas informações incorretas no mapa recapitulativo apresentado.

2. O Comité do IVA decide por unanimidade que o fornecedor deve ter, por conseguinte, a possibilidade de isentar a entrega, no momento em que esta é efetuada, sob reserva de as condições do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA estarem cumpridas, uma vez que estas são as únicas condições aplicáveis no momento da entrega para determinar se a isenção se aplica ou não.

Quanto aos casos previstos no artigo 138.º, n.º 1-A, da Diretiva IVA, o Comité do IVA decide quase unanimemente que a isenção só pode ser revogada retroativamente, se e quando as autoridades fiscais comprovarem o não cumprimento pelo fornecedor da obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º da Diretiva IVA relativa à apresentação de um mapa recapitulativo ou se do mapa recapitulativo por si apresentado não constarem as informações corretas relativas à entrega em questão, exigidas no artigo 264.º da Diretiva IVA, a menos que esse fornecedor possa justificar devidamente a sua falha a contento das autoridades competentes.

(Documento G - taxud.c.1(2019) 7901495 – Documento de trabalho n.º 978)

Isenção de uma entrega intracomunitária de bens: combinada com a autoliquidação facultativa prevista no artigo 194.º (ponto 3.3.3.)[24]

Quando se considere que ocorreu uma transferência de bens, nos termos do artigo 17.º da Diretiva IVA, porque os bens colocados ao abrigo do regime das vendas à consignação deixam de preencher as condições para continuar ao abrigo desse regime, o Comité do IVA decide por unanimidade que:

a) Se o sujeito passivo, que efetua a transferência, ainda não estiver identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro no qual os bens foram colocados pela primeira vez ao abrigo do regime das vendas à consignação, é obrigado a identificar-se nesse Estado-Membro devido à presumida aquisição intracomunitária que efetuou aí;

b) Essa identificação é necessária, nos termos do artigo 214.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva IVA e não pode ser omitida pelo Estado-Membro em questão, mesmo que a presumida aquisição intracomunitária esteja isenta, nos termos do artigo 140.º, alínea c) da Diretiva IVA.

Esta orientação *Isenção de uma entrega intracomunitária de bens: combinada com a autoliquidação facultativa prevista no artigo 194.º (ponto 3.3.3.)* está associada à questão tratada no ponto 2.5.4 das presentes notas explicativas. É feita uma referência a esse ponto.

[24] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA.

4.3.2. *O que acontece se o adquirente não indicar ao fornecedor o seu número de identificação IVA emitido num Estado-Membro diferente daquele a partir do qual os bens são expedidos ou transportados?*

No caso de o adquirente não comunicar ao fornecedor o seu número de identificação IVA, ou se o número de identificação IVA indicado tiver sido emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, pelo menos uma das condições para a aplicação da isenção do artigo 138.º, DIVA [em particular, a condiçãoimposta pelo artigo 138.º, n.º 1, alínea b), DIVA] não terá sido cumprida e o fornecedor tem de cobrar IVA.

Será este o caso quando todas as outras condições para a aplicação da isenção estão preenchidas e o fornecedor tem motivos, em função, por exemplo, do tipo ou quantidade de bens fornecidos, para crer que o destinatário ou adquirente é um sujeito passivo ou uma pessoa coletiva que não é sujeito passivo.

O facto de o fornecedor cobrar IVA sobre a entrega por não estarem preenchidas as condições do artigo 138.º, DIVA, não tem qualquer efeito sobre o tratamento em sede de IVA da aquisição intracomunitária efetuada pelo destinatário ou adquirente no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens termina (artigo 16.º, RE).

Quando o adquirente, que possa provar que era um sujeito passivo agindo nessa qualidade no momento da aquisição, puder indicar ao seu fornecedor, numa fase posterior, um número de identificação IVA, emitido num Estado-Membro diferente daquele a partir do qual os bens são expedidos ou transportados, e não existir indicação de fraude ou abuso, o fornecedor corrige a fatura de acordo com as regras definidas na legislação nacional aplicável.

4.3.3. *O que acontece quando o adquirente tiver apresentado um pedido para atribuição de um número de identificação IVA às autoridades fiscais, mas não tiver obtido esse número de identificação IVA na data em que o fornecedor tem de emitir a fatura?*

Nos casos em que, na data em que o fornecedor emite a fatura, o adquirente não tenha sido capaz de indicar ao fornecedor um número de identificação IVA porque as autoridades fiscais ainda estão a tratar do seu pedido de obtenção desse número, o fornecedor não pode aplicar a isenção do artigo 138.º, DIVA. uma vez que as condições não se encontram totalmente preenchidas.

Assim que o adquirente obtiver o número de identificação IVA, a correção da fatura aplica-se nos termos explicados no último número do ponto 4.3.2 *supra*.

4.3.4. *Alguns Estados-Membros fazem uma distinção entre um número de identificação IVA apenas válido para determinadas operações internas e um número de identificação IVA que, nos termos do artigo 215.º, DIVA, inclui um prefixo que permite identificar o Estado-Membro emissor. Os dois números podem ser utilizados para a isenção do artigo 138.º, DIVA?*

Não. Apenas o número de identificação IVA que inclui um prefixo que permite identificar o Estado-Membro que o atribuiu é pertinente para efeitos do artigo 138.º, DIVA. Este é o único número de identificação IVA que o Estado-Membro de identificação inclui na base de dados VIES e, portanto, o único número de identificação IVA que o fornecedor pode verificar.

4.3.5. *Qual é o número de identificação IVA que deve ser utilizado para aplicar a isenção do artigo 138.º, DIVA, quando o adquirente pertence a um agrupamento para efeitos de IVA de acordo com o artigo 11.º, DIVA?*

O TJUE declarou que o efeito da aplicação do artigo 11.º, DIVA, consiste no facto de a legislação nacional adotada com base nessa disposição permitir que as pessoas, nomeadamente as sociedades, que têm vínculos nos planos financeiro, económico e de organização, deixem de ser consideradas sujeitos passivos distintos para efeitos do IVA, para serem consideradas um sujeito passivo único. Deste modo, sempre que essa disposição for aplicada por um Estado-Membro, a(s) pessoa(s) estreitamente relacionada(s), na aceção do artigo 11.º, DIVA, não pode(m) ser considerada(s) sujeito(s) passivo(s) distinto(s) na aceção do artigo 9.º, DIVA. Daqui decorre que a equiparação a um sujeito passivo único exclui que as pessoas assim estreitamente relacionadas continuem a ser identificadas como sujeitos passivos individuais[25].

Tal implica que, de facto, só o agrupamento para efeitos de IVA tenha um número de identificação IVA, que deve ser utilizado para a isenção do artigo 138.º, DIVA.

4.3.6. *O que se entende pela expressão «a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes» no artigo 138.º, n.º 1-A, DIVA?*

No considerando 7 da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho de 4 de dezembro de 2018, o Conselho explicitou a finalidade da disposição do seguinte modo: «Além disso, o registo no VIES é essencial para informar o Estado-Membro de chegada da presença de bens no seu território, sendo, por conseguinte, um elemento fundamental da luta contra a fraude na União. Assim sendo, os Estados-Membros deverão assegurar que a isenção não seja aplicada quando o fornecedor não cumprir as suas obrigações em matéria de registo no VIES, exceto quando o fornecedor atuar de boa fé, ou seja, quando puder justificar devidamente, perante as autoridades fiscais competentes, as suas falhas relativas ao mapa recapitulativo, o que poderá incluir também, nesse momento, a comunicação por parte do fornecedor das informações corretas exigidas no artigo 264.º da Diretiva 2006/112/CE.».

A primeira parte do artigo 138.º, n.º 1-A, DIVA, estabelece o princípio de que a isenção não se aplica em caso de incumprimento dos artigos 262.º, 263.º e 264.º, DIVA. No entanto, a última parte do artigo 138.º, n.º 1-A, DIVA, implica que a isenção continua a aplicar-se quando o fornecedor puder justificar devidamente a sua falha a contento das autoridades competentes.

Esta última parte do n.º 1-A sugere que as situações de incumprimento são tratadas caso a caso entre o fornecedor e as autoridades competentes do Estado-Membro em que a entrega ocorreu.

Não obstante, pode considerar-se que, nas seguintes situações, a falha de um fornecedor é devidamente justificada (a menos que as autoridades fiscais tenham motivos para crer que a falha constitui um elemento de um esquema de fraude), desde que, uma vez ciente do erro que deu origem à falha, o fornecedor corrija esse erro:

[25] Ver o Acórdão do TJUE, de 22 de maio de 2008, no processo C-162/07, Amplifin.

- Por erro involuntário, o fornecedor não incluiu a entrega intracomunitária isenta no mapa recapitulativo relativo ao período em que a entrega teve lugar, mas incluiu-a num mapa recapitulativo relativo ao período subsequente;

- O fornecedor incluiu a entrega intracomunitária isenta no mapa recapitulativo relativo ao período em que a entrega teve lugar, mas cometeu um erro não intencional em relação ao valor da entrega em questão;

- Uma restruturação da sociedade que adquiriu os bens resultou num novo nome e num novo número de identificação IVA, mas o nome e o número de identificação IVA antigos continuam a existir durante um curto período transitório. No mapa recapitulativo, o fornecedor incluiu erroneamente as operações com o antigo número de identificação IVA.

5. A PROVA DO TRANSPORTE

5.1. Disposição aplicável

Artigo 45.º-A, RE.

5.2. Para que serve a disposição?

O artigo 45.º-A, RE, estabelece que se presume que esteja preenchida, nos casos previstos nas alíneas a) ou b) do artigo 45.º-A, n.º 1, uma condição para a isenção de uma entrega intracomunitária de bens, nos termos do artigo 138.º, DIVA, designadamente, que os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para um destino fora do seu território, mas dentro da Comunidade.

Tal significa ainda que:

- o enquadramento num dos casos previstos nas alíneas a) ou b) não é, só por si, suficiente para isentar a entrega nos termos do artigo 138.º, DIVA. Presume-se que uma condição básica esteja preenchida, mas para que a isenção seja aplicável, as demais condições estabelecidas no artigo 138.º, DIVA, também devem estar preenchidas;

- não é possível aplicar a presunção no sentido inverso. Por outras palavras, o facto de as condições da presunção não estarem preenchidas não significa automaticamente que a isenção do artigo 138.°, DIVA, não se aplique. Neste caso, cabe ao fornecedor provar, a contento das autoridades fiscais, que as condições para a isenção (incluindo o transporte) estão preenchidas. Por outras palavras, quando a presunção não se aplica, a situação continua a ser igual à situação anterior à entrada em vigor do artigo 45.º-A, RE.

O artigo 45.º-A, n.º 2, RE, estabelece que as administrações fiscais podem ilidir as presunções estabelecidas n.º 1, designadamente que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para um destino fora do seu território, mas dentro da Comunidade.

A 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 Estado-Membro 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.

Quando as autoridades fiscais dispõem dos elementos necessários para ilidir a presunção (dada a natureza dos elementos necessários para esse efeito), obviamente a isenção do artigo 138.º, DIVA, não se aplica. Nesse sentido, a «ilisão da presunção» significa que as autoridades fiscais estão na posse de provas que demonstram que o transporte das mercadorias não ocorreu.

A «ilisão da presunção» difere da situação em que uma autoridade fiscal está em posição de demonstrar que um dos documentos enumerados no artigo 45.º-A, n.º 3, RE, apresentado como prova, contém informações incorretas ou mesmo falsas. Nesse caso, a consequência seria que as condições para o enquadramento num dos casos previstos nas

alíneas a) ou b) do n.º 1 não estão preenchidas. Por conseguinte, o fornecedor deixa de poder recorrer à presunção de que a expedição ou o transporte foi efetuado a partir de um Estado-Membro para um destino fora do seu território, mas dentro da Comunidade. No entanto, o fornecedor pode estar ainda em posição de facultar outros documentos, conforme referido no artigo 45.º-A, RE, o que lhe permitirá beneficiar da presunção (a menos que as autoridades fiscais provem novamente que esses documentos são incorretos ou falsos), ou de apresentar provas suficientes para fundamentar o cumprimento das condições da isenção do artigo 138.º, DIVA.

5.3. Questões de pormenor decorrentes da presente disposição

5.3.1. Diretrizes definidas pelo Comité do IVA.

Diretrizes emanadas da 113.ª reunião do Comité do IVA de 3 de junho de 2019

3.	NOVA LEGISLAÇÃO – QUESTÕES RESPEITANTES À APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA UE EM MATÉRIA DE IVA RECENTEMENTE ADOTADAS
3.1	Origem: Comissão
Referências:	Artigos 17.º-A, 36.º-A, 138.º, n.os 1 e 1-A, 243.º, n.º 3, e 262.º, n.º 2, da Diretiva IVA Artigos 45.º-A e 54.º-A do Regulamento de Execução IVA
Assunto:	Aplicação do pacote «soluções rápidas»: Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) n.º 2018/1912 do Conselho (Documento taxud.c.1(2019)3533969 – Documento de trabalho n.º 968)

(Documento H- taxud.c.1(2019) 7901898 – Documento de trabalho n.º 979)

Isenção de uma entrega intracomunitária de bens: aceção do termo «independente» em relação à prova de transporte (ponto 3.3.4.)[26]

O Comité do IVA decide, quase unanimemente, que, ao determinar, para efeitos do artigo 45.º-A, n.º 1, alíneas a) e b), subalínea ii) do Regulamento de Execução IVA, se duas partes são «independentes»,

a) As duas partes não são consideradas como «independentes» se partilharem a mesma personalidade jurídica; e

b) São utilizados os critérios definidos no artigo 80.º da Diretiva IVA de modo que as partes em relação às quais existam «laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos» não podem ser consideradas como independentes entre si.

5.3.2. O que acontece com as regras nacionais vigentes dos Estados-Membros no que toca à prova de transporte após a entrada em vigor do artigo 45.º-A, RE? Estas regras nacionais continuam a ser aplicáveis?

Os Estados-Membros são obrigados a aplicar o artigo 45.º-A, RE, o que significa que, quando as condições dessa disposição estão preenchidas, o fornecedor tem o direito de usufruir do benefício da presunção aplicável. Além disso, os Estados-Membros podem

[26] Esta rubrica refere-se à secção pertinente do documento de trabalho n.º 968 do Comité do IVA.

também estabelecer na sua legislação nacional de IVA outras presunções relativas à prova de transporte mais flexíveis do que a presunção prevista no artigo 45.º-A, RE. Se for este o caso, o fornecedor pode beneficiar das presunções do artigo 45.º-A, RE e/ou das presunções da legislação nacional de IVA, desde que estejam preenchidas as condições aplicáveis. A este respeito, podem continuar a ser aplicadas as regras nacionais em vigor em matéria de IVA que estabelecem condições relativas à prova de transporte mais flexíveis do que as previstas no artigo 45.º-A, RE.

5.3.3. *O que acontece se as condições para a presunção do transporte do artigo 45.º-A, RE, não estiverem preenchidas? Significa que, neste caso, a isenção do artigo 138.º, DIVA, não se aplica?*

O facto de as condições para o enquadramento num dos casos definidos no artigo 45.º-A, n.º 1, alíneas a) ou b), RE, não estarem preenchidas não significa automaticamente que a isenção do artigo 138.º, DIVA, não se aplique. Neste caso, cabe ao fornecedor provar, a contento das autoridades fiscais, que as condições para a isenção (incluindo o transporte) do artigo 138.º, DIVA, se encontram preenchidas.

5.3.4. *O que acontece se uma autoridade fiscal puder demonstrar que um dos documentos enumerados no artigo 45.º-A, n.º 3, RE, apresentado como prova, contém informações incorretas ou mesmo falsas? O vendedor pode continuar a recorrer à presunção da expedição ou do transporte?*

Quando uma autoridade fiscal puder demonstrar que um dos documentos apresentados como prova contém informações incorretas ou mesmo falsas, o fornecedor deixa de poder recorrer à presunção devido ao facto de as condições para o enquadramento num dos casos estabelecidos no artigo 45.º-A, n.º 1, alíneas a) ou b), RE, não estarem preenchidas.

No entanto, o fornecedor ainda pode estar em posição de facultar outros documentos, conforme referido no artigo 45.º-A, RE, o que lhe permitirá beneficiar da presunção (a menos que as autoridades fiscais provem novamente que esses documentos são incorretos ou falsos), ou de apresentar provas suficientes para fundamentar o cumprimento das condições da isenção do artigo 138.º, DIVA.

5.3.5. *O que acontece se o fornecedor ou o adquirente efetuar o transporte utilizando meios de transporte próprios?*

Neste caso, a presunção não se aplica uma vez que não está preenchido o requisito estabelecido no artigo 45.º-A, n.º 1, alínea a) e b), subalínea ii), RE, em relação aos elementos de prova não contraditórios a emitir por duas partes diferentes, independentes entre si, do vendedor e do adquirente.

5.3.6. *O que deve ser considerado uma «declaração escrita» pelo adquirente para efeitos do artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b, subalínea i), RE? Em que formato (papel e/ou eletrónico) é aceite pelas autoridades fiscais, ou seja, uma mensagem de correio eletrónico ou um documento original assinado?*

Qualquer documento que contenha todos os elementos mencionados no artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), subalínea i), RE, deve ser considerado como uma «declaração escrita» para efeitos dessa disposição.

Não existem regras específicas no RE quanto ao formato em que a declaração escrita deve ser apresentada. É razoável esperar que os Estados-Membros sejam flexíveis a este

respeito e não imponham limitações rigorosas, nomeadamente, apenas um documento em papel, mas também aceitem uma versão eletrónica, desde que contenha todas as informações exigidas no artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), subalínea i),, RE.

5.3.7. *Em que formato (papel e/ou eletrónico) são aceites pelas autoridades fiscais os documentos utilizados como prova de expedição ou transporte mencionados no artigo 45.º-A, n.º 3, RE?*

Não existem regras específicas no Regulamento de Execução relativamente ao formato em que devem ser apresentados os documentos para serem aceites como prova da expedição ou do transporte mencionados no artigo 45.º-A, n.º 3, RE. É razoável esperar que os Estados-Membros sejam flexíveis a este respeito e não imponham limitações rigorosas, nomeadamente, documentos apenas em papel, mas também aceitem uma versão eletrónica desses documentos.

5.3.8. *O que acontece se o adquirente não fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere o artigo 45.º-A, n.º 1, alínea b), subalínea i) RE, até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega.*

A finalidade do prazo de 10 dias é estabelecer um período de tempo preciso para o adquirente fornecer ao vendedor a declaração escrita ao invés de penalizar o vendedor e privá-lo da possibilidade de beneficiar da presunção quando o adquirente não tiver apresentado a declaração escrita oportunamente. Por esta razão, mesmo que o adquirente forneça ao vendedor a declaração escrita após o prazo estabelecido, o vendedor pode basear-se na presunção, desde que estejam preenchidas todas as outras condições pertinentes do artigo 45.º-A, RE.

6. NORMAS JURÍDICAS APLICÁVEIS

6.1. Diretiva IVA (*supra* designada «DIVA»)

«Artigo 17.º-A

1. Não pode ser assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a outro Estado-Membro ao abrigo do regime das vendas à consignação.

2. Para efeitos do presente artigo, considera-se que existe um regime das vendas à consignação se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) Os bens são expedidos ou transportados por um sujeito passivo, ou por um terceiro por conta deste, para outro Estado-Membro, tendo em vista a entrega dos bens nesse Estado-Membro, numa fase posterior e após a sua chegada, a outro sujeito passivo habilitado a adquirir a propriedade desses bens nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos;

b) O sujeito passivo que procede à expedição ou ao transporte dos bens não tem a sede da sua atividade económica nem dispõe de um estabelecimento estável no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados;

c) O sujeito passivo destinatário da entrega dos bens está registado para efeitos do IVA no Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados, e tanto a sua identidade como o número de identificação IVA que lhe foi atribuído por esse Estado-Membro são conhecidos do sujeito passivo referido na alínea b), no momento em que se inicia a expedição ou o transporte;

d) O sujeito passivo que procede à expedição ou ao transporte dos bens regista a transferência dos bens no registo previsto no artigo 243.º, n.º 3, e indica a identidade do sujeito passivo que adquire os bens e o número de identificação IVA que lhe foi atribuído pelo Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados no mapa recapitulativo previsto no artigo 262.º, n.º 2.

3. Caso estejam reunidas as condições estabelecidas no n.º 2, são aplicáveis as seguintes regras no momento da transferência do direito de dispor dos bens como proprietário para o sujeito passivo a que se refere o n.º 2, alínea c), desde que a transferência ocorra dentro do prazo fixado no n.º 4:

a) Considera-se que é efetuada uma entrega de bens nos termos do artigo 138.º, n.º 1, pelo sujeito passivo que procedeu à expedição ou ao transporte dos bens por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta, no Estado-Membro a partir do qual os bens foram expedidos ou transportados;

b) Considera-se que é efetuada uma aquisição intracomunitária de bens pelo sujeito passivo a quem os bens são entregues no Estado-Membro para o qual os bens foram expedidos ou transportados.

4. Se, no prazo de 12 meses após a chegada dos bens ao Estado-Membro para o qual foram expedidos ou transportados, os bens não tiverem sido entregues ao sujeito passivo destinatário a que se referem o n.º 2, alínea c), e o n.º 6, e não tiver ocorrido nenhuma das circunstâncias previstas no n.º 7, considera-se que foi efetuada uma transferência na aceção do artigo 17.º no dia seguinte ao termo do prazo de 12 meses.

5. Não se considera efetuada nenhuma transferência na aceção do artigo 17.º caso estejam reunidas as seguintes condições:

a) O direito de dispor dos bens não foi transferido e os bens são reexpedidos para o Estado-Membro a partir do qual foram expedidos ou transportados, dentro do prazo fixado no n.º 4; e

b) O sujeito passivo que procedeu à expedição ou ao transporte dos bens regista a sua reexpedição no registo previsto no artigo 243.º, n.º 3.

6. Se, dentro do prazo fixado no n.º 4, o sujeito passivo a que se refere o n.º 2, alínea c), for substituído por outro sujeito passivo, não se considera efetuada no momento da substituição nenhuma transferência na aceção do artigo 17.º, desde que:

a) Estejam reunidas todas as outras condições aplicáveis referidas no n.º 2; e

b) A substituição seja registada pelo sujeito passivo a que se refere o n.º 2, alínea b), no registo previsto no artigo 243.º, n.º 3.

7. Se, dentro do prazo fixado no n.º 4, deixar de estar preenchida qualquer uma das condições previstas nos n.os 2 e 6, considera-se que foi efetuada uma transferência na aceção do artigo 17.º no momento em que a condição em causa deixa de estar preenchida.

Se os bens forem entregues a uma pessoa que não seja o sujeito passivo a que se refere o n.º 2, alínea c), ou o n.º 6, considera-se que as condições previstas nos n.os 2 e 6 deixam de estar preenchidas imediatamente antes dessa entrega.

Se os bens forem expedidos ou transportados para um país diferente do Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente transferidos, considera-se que as condições previstas nos n.os 2 e 6 deixam de estar preenchidas imediatamente antes do início dessa expedição ou do transporte.

Em caso de destruição, perda ou roubo dos bens, considera-se que as condições previstas nos n.os 2 e 6 deixam de estar preenchidas na data em que os bens foram efetivamente perdidos ou destruídos, ou, se não for possível determinar essa data, na data em que for constatada a destruição ou a perda dos bens.»;

Artigo 36.º-A

1. Caso os mesmos bens sejam objeto de entregas sucessivas e sejam expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para outro Estado-Membro diretamente do primeiro fornecedor para o último destinatário na cadeia, a expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega efetuada ao operador intermediário.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, a expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega de bens efetuada pelo operador intermediário caso este tenha comunicado ao seu fornecedor o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro a partir do qual os bens são expedidos ou transportados.

3. Para efeitos do presente artigo, entende-se por «operador intermediário» um fornecedor da operação em cadeia que não seja o primeiro fornecedor da operação em cadeia e que proceda por si próprio ou por um terceiro agindo por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens.

4. O presente artigo não se aplica às situações abrangidas pelo artigo 14.º-A.»;

Artigo 138.º

«1. 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, se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) Os bens são fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens;

b) O sujeito passivo ou a pessoa coletiva que não seja sujeito passivo a quem a entrega é efetuada está registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e comunicou esse número de identificação IVA ao fornecedor.»;

«1-A. A isenção prevista no n.º 1 não se aplica caso o fornecedor não tenha cumprido a obrigação prevista nos artigos 262.º e 263.º relativa à apresentação de um mapa recapitulativo ou do mapa recapitulativo por ele apresentado não constem as informações corretas relativas a essa entrega exigidas no artigo 264.º, a menos que o fornecedor possa justificar devidamente essa falha a contento das autoridades competentes.»;

…

Artigo 243.º

…

3. Os sujeitos passivos que transfiram bens ao abrigo do regime das vendas à consignação a que se refere o artigo 17.º-A mantêm um registo de modo a que a administração fiscal possa verificar a correta aplicação desse artigo..

Todos os sujeitos passivos aos quais sejam efetuadas entregas de bens ao abrigo do regime das vendas à consignação a que se refere o artigo 17.o-A devem manter um registo desses bens..»;

Artigo 262.º

1. Os sujeitos passivos registados para efeitos do IVA devem apresentar um mapa recapitulativo de que constem os seguintes elementos:

a) Adquirentes registados para efeitos do IVA a quem tenham efetuado entregas de bens nas condições previstas no artigo 138.º, n.º 1, e n.º 2, alínea c);

b) Pessoas registadas para efeitos do IVA a quem tenham efetuado entregas de bens que lhes tinham sido entregues através das aquisições de bens intracomunitárias a que se refere o artigo 42.º;

c) Sujeitos passivos e pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem tenham prestado serviços que não estejam isentos no Estado-Membro em que as operações são tributáveis, e relativamente aos quais o imposto seja devido pelo destinatário por força do artigo 196.º.

2. Para além das informações a que se refere o n.º 1, todos os sujeitos passivos devem

apresentar informações sobre o número de identificação IVA dos sujeitos passivos destinatários dos bens, expedidos ou transportados ao abrigo do regime das vendas à consignação nas condições estabelecidas no artigo 17.º-A, bem como quaisquer alterações das informações apresentadas.»;

6.2. Regulamento de execução IVA (*supra* designado «RE»)

Artigo 45.º-A

1. Para efeitos da aplicação das isenções previstas no artigo 138.º da Diretiva 2006/112/CE, presume-se que os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para fora do respetivo território mas na Comunidade em qualquer dos seguintes casos:

a) O vendedor indica que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por sua conta, e que está na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;

b) O vendedor está na posse do seguinte:

i) uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por terceiros agindo por conta do adquirente, e mencionando o Estado-Membro 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 e

ii) Pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea a), emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, ou de qualquer um dos elementos a que se refere o n.º 3, alínea a), em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios a que se refere o n.º 3, alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente;

O adquirente deve fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere a alínea b), subalínea i), até ao décimo dia do mês seguinte ao da entrega.

2. As administrações fiscais podem ilidir as presunções estabelecidas no n.º 1.

3. Para efeitos do n.º 1, são aceites como prova do transporte ou da expedição os seguintes elementos:

a) Documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida pelo transportador dos bens;

b) Outros documentos:

i) uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens ou

documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;

ii) documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;

iii) um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.

Artigo 54.º-A

1. Do registo a que se refere o artigo 243.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE, que deve ser mantido por sujeitos passivos que transfiram bens ao abrigo do regime das vendas à consignação devem constar as seguintes informações:

a) O Estado-Membro a partir do qual os bens foram expedidos ou transportados, e a data da expedição ou do transporte dos bens;

b) O número de identificação IVA do sujeito passivo destinatário dos bens, emitido pelo Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados;

c) O Estado-Membro para o qual os bens são expedidos ou transportados, o número de identificação IVA do depositário, o endereço do armazém no qual os bens são armazenados à chegada e a data de chegada dos bens ao armazém;

d) O valor, a descrição e a quantidade dos bens que deram entrada no entreposto;

e) O número de identificação IVA do sujeito passivo que substitui a pessoa a que se refere a alínea b) do presente número, nas condições a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 6, da Diretiva 2006/112/CE;

f) O valor tributável, a descrição e a quantidade dos bens entregues e a data em que é efetuada a entrega dos bens a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE, e o número de identificação IVA do adquirente;

g) O valor tributável, a descrição e a quantidade dos bens, e a data de ocorrência de qualquer uma das condições e a respetiva justificação nos termos do artigo 17.º-A, n.º 7, da Diretiva 2006/112/CE;

h) O valor, a descrição e a quantidade dos bens reexpedidos e a data da reexpedição dos bens a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 5, da Diretiva 2006/112/CE.

2. Do registo a que se refere o artigo 243.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE, que deve ser mantido por sujeitos passivos a quem sejam entregues bens ao abrigo do regime de consignação devem constar as seguintes informações:

a) O número de identificação IVA do sujeito passivo que transfere bens ao abrigo do regime das vendas à consignação;

b) A descrição e a quantidade dos bens que lhe são destinados;

c) A data de chegada ao armazém dos bens que lhe são destinados;

d) O valor tributável, a descrição e a quantidade dos bens que são entregues ao sujeito passivo e a data em que é efetuada a aquisição intracomunitária dos bens a que se refere o artigo 17.º-A, n.º 3, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE;

e) A descrição e a quantidade dos bens e a data em que os bens são retirados do armazém por ordem do sujeito passivo a que se refere a alínea a);

f) A descrição e a quantidade dos bens destruídos ou perdidos e a data de destruição, perda ou roubo dos bens que tenham já dado entrada no entreposto ou a data em que foi constatada a destruição ou a perda dos bens;

Caso os bens sejam transportados ou expedidos ao abrigo do regime das vendas à consignação para um depositário diferente do sujeito passivo destinatário da entrega dos bens, do registo desse sujeito passivo não precisam de constar as informações a que se referem as alíneas c), e) e f) do primeiro parágrafo.».