



Aditamento de 18/05/2020 – Análise do artigo 45º-A do Regulamento de Execução (UE) 2018/1912 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018 aditou ao Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho

A Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Ofício-Circulado nº 30218/2020, de 3 de fevereiro, já veio esquematizar e clarificar a aplicação das disposições do artigo 45º-A do referido Regulamento de Execução, conforme disposto a seguir:

“PROVA DA EXPEDIÇÃO OU TRANSPORTE NAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS

1. A expedição ou transporte dos bens a partir do território nacional para outro Estado membro é uma das condições substantivas para a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI.

Por forma a assegurar a segurança jurídica na aplicação da isenção, é introduzida, pelo artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA, uma presunção relativa à expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado membro.

Presunção relativa à expedição ou transporte de bens

2. Presume-se efetuada a expedição ou transporte dos bens com destino a um Estado membro diferente do Estado membro de partida quando se encontrem reunidas as seguintes condições:

a) Quando os bens são transportados ou expedidos pelo vendedor ou por um terceiro agindo por sua conta, aquele deve estar na posse de, pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios de entre os referidos na alínea a) do n.º 3 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA ou, um elemento de prova dos referidos nessa alínea e um elemento de prova dos referidos na alínea b) do mesmo n.º 3.

b) Quando os bens são transportados ou expedidos pelo adquirente ou por um terceiro agindo por sua conta, o vendedor deve ter na sua posse, além dos elementos de prova mencionados na alínea anterior, uma declaração escrita do adquirente contendo a informação prevista na subalínea i) da alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA.

3. Os dois elementos de prova necessários devem ser emitidos por duas partes independentes uma da outra, bem como do vendedor e do adquirente.

Para o efeito, não são considerados partes independentes os sujeitos passivos que partilhem uma mesma personalidade jurídica ou que mantenham relações especiais entre si, tal como se encontram previstas no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IVA.

Elementos de prova

4. Os elementos de prova relevantes para este efeito, previstos no n.º 3 do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução do IVA, são os seguintes:



ORDEM
DOS CONTABILISTAS
CERTIFICADOS

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.

5. Exemplificam-se, de seguida, as situações em que a expedição ou transporte dos bens com destino a outro Estado membro se presume efetuada.

Expedição ou transporte efetuado pelo vendedor ou por um terceiro agindo por sua conta

6. O vendedor está na posse de:

i) pelo menos, dois elementos de prova não contraditórios, a que se refere a alínea a) do ponto 4, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

- Fatura emitida ao vendedor pelo transportador dos bens;

- Declaração de expedição CMR assinada pelo adquirente.

ou

ii) qualquer um dos elementos a que se refere aquela alínea em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios, a que se refere a alínea b) do ponto 4, que confirmem o transporte ou a expedição, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

- Fatura emitida ao vendedor pelo transportador dos bens;

- Documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo, um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado membro de destino.

Expedição ou transporte efetuado pelo adquirente ou por um terceiro agindo por sua conta

7. O vendedor está na posse de:

i) uma declaração escrita do adquirente, indicando que os bens foram por ele transportados ou expedidos, ou por um terceiro 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;



**ORDEM
DOS CONTABILISTAS
CERTIFICADOS**

e

ii) pelo menos dois elementos de prova não contraditórios a que se refere alínea a) do ponto 4, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

- *Um conhecimento de embarque (Bill of lading);*
- *Fatura emitida ao adquirente pelo transportador dos bens*

ou

iii) qualquer um dos elementos a que se refere a alínea a) do ponto 4, em conjunto com qualquer dos referidos na alínea b), que confirmem o transporte ou a expedição, emitidos por duas partes independentes uma da outra, do vendedor e do adquirente, tais como:

- *Um conhecimento de embarque (Bill of lading);*
- *Uma apólice de seguro emitida ao adquirente, relativa ao transporte ou à expedição dos bens.*

Note-se que o adquirente deve fornecer ao vendedor a declaração escrita a que se refere a alínea i), até ao décimo dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à sua disposição.

8. A presunção de que ocorreu a expedição ou transporte dos bens pode ser ilidida pela Autoridade Tributária e Aduaneira caso esta disponha de informação que contradiz a veracidade dos elementos de prova apresentados, cabendo, neste caso, ao sujeito passivo demonstrar que estão reunidas as condições de aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI.”

Comentários OCC:

Em substância, a OCC concorda com a clarificação dada pela AT.

Todavia, em nossa opinião, há que reafirmar mais claramente que os documentos referidos no artigo 45º-A do Regulamento de Execução (e identificados no Ofício-Circulado) são comprovativos utilizados para atestar a presunção de que foi realizado a expedição dos bens para o outro Estado-Membro com destino ao sujeito passivo adquirente aí sediado, mas que em determinadas situações práticas, essa presunção não pode ser aplicada.

Essa clarificação deveria referir expressamente que, a impossibilidade de obtenção de algum documento de prova previsto no artigo 45º-A do Regulamento de Execução por si só, não é motivo de refutação da presunção de que os bens foram expedidos para o sujeito passivo no outro Estado-Membro, e da aplicação da isenção de IVA da transmissão intracomunitária de bens. Nesses casos, o vendedor deve garantir a obtenção de outros meios prova complementares, para atestar a realização dessa operação, e assegurar a comprovação da aplicação da isenção do IVA em território nacional.

Tal clarificação está prevista no documento emitido pelo comité IVA da Comissão Europeia, designado “*Explanatory Notes – on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”)*”.



Apesar deste documento não ter força legal, clarifica o âmbito da aplicação das novas disposições do designado pacote IVA 2020 Quick Fixes, nomeadamente quanto aos meios de prova previstos no artigo 45º-A do referido regulamento de execução.

O ponto 5.3.3 das referidas notas explicativas do comité IVA referem claramente tal situação:

“5.3.3. O que significa se as condições para presunção da expedição dos bens previstas no artigo 45º-A não estão cumpridas? Significa que nesse caso a isenção de IVA das transmissões intracomunitárias de bens prevista no artigo 138º da Diretiva IVA não se aplica?”

O facto das condições previstas nas alíneas a) ou b) do nº 1 do artigo 45º-A do regulamento de execução não estarem cumpridas, tal não significa que automaticamente a referida isenção de IVA das transmissões intracomunitárias de bens prevista no artigo 138º da Diretiva IVA não se aplicará. Nesse caso, caberá ao vendedor provar, para satisfação das exigências da autoridade tributária, que as condições para a aplicação da referida isenção (transporte incluído) do IVA estão cumpridas.”

Esta necessidade de clarificação resulta, nomeadamente de situações em que é o vendedor ou adquirente a efetuar o transporte dos bens para o outro estado-membro utilizando meios próprios de transporte, e não recorrendo a subcontratação de empresas transportadoras.

Nesses casos, é, na realidade, impossível a obtenção da totalidade dos documentos previstos no artigo 45º-A do regulamento de execução.

Desde logo, os documentos previstos na alínea a) do nº 3 do artigo 45º-A do regulamento:

- Declaração de expedição CMR assinada;
- Um conhecimento de embarque;
- Uma fatura do frete aéreo;
- Uma fatura emitida pelo transportador dos bens;

Apenas são possíveis de obtenção quando exista a contratação de empresa transportadora de mercadorias (CMR – transporte rodoviário, conhecimento de embarque – transporte marítimo e frete aéreo – transporte aéreo).

Para essas situações, o vendedor deverá obter outros documentos de prova que atestem que os bens foram expedidos com destino a outro estado-membro.

É este entendimento que o comité IVA manifestou através do ponto 5.3.5. das referidas notas explicativas:

“5.3.5. O que acontece se o vendedor ou adquirente efetua o transporte dos bens utilizando os próprios meios de transporte?”

Neste caso, a presunção não se aplica, pois o requisito previsto na alínea a) ou alínea bii) do nº 1 do artigo 45º-A do regulamento de execução para a obtenção de meios de prova não contraditórios emitidos por 2 intervenientes independentes entre si, do vendedor e do adquirente, não podem ser cumpridos.”



ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Outro aspeto prático inultrapassável para garantir a referida presunção para aplicar a isenção, é o facto do vendedor e adquirente não serem intervenientes independentes, o que acontece, nomeadamente, quando sejam empresas pertencentes ao mesmo grupo de empresas, estando a utilizar meios de transporte próprios.

Também nessas situações, a aplicação da referida isenção de IVA terá que ser comprovada com outros meios de prova que não aqueles referidos no artigo 45º-A do Regulamento de Execução.

Ainda um outro exemplo impraticável, é a possibilidade de aplicação da presunção com o fornecimento da apólice de seguro ao vendedor pelo adquirente. Tratando-se de informação privilegiada e muitas vezes confidencial, não parece possível que o adquirente esteja disponível para entregar essa informação vendedor.

Conclusão:

Atendendo a que o Regulamento de Execução em causa apenas prevê uma presunção de que ocorreu a expedição ou transporte dos bens, quando a mesma não seja aplicável (tal como nos casos referidos), neste momento, não existe qualquer disposição legal nacional (para além da instrução administrativa previsto no ponto 8. do referido Ofício-Circulado da AT), que determine a possibilidade de obtenção de outros meios de prova para comprovar a realização da expedição dos bens para outro estado-membro.

Sugerimos que seja incluído no RITI ou CIVA tal disposição expressa.

Lisboa, 19 de maio de 2020.