

Ofício Circulado N.º: 30238 2021-06-25

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.ª:

Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – NOVAS REGRAS APLICÁVEIS AO COMÉRCIO ELETRÓNICO: VENDAS À DISTÂNCIA.

A Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, transpõe para a ordem jurídica interna o disposto nos artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao IVA para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que respeita às disposições relativas às vendas à distância de bens e a determinadas entregas internas de bens, aplicáveis a partir de 1 de julho de 2021.

Em resultado da transposição das referidas Diretivas é adaptado o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e legislação complementar, e são aprovados os Regimes Especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens (Regimes de Balcão Único). É, ainda, alterada a Lei Geral Tributária (LGT).

As presentes instruções pretendem esclarecer o âmbito de aplicação das novas regras aplicáveis ao comércio eletrónico, introduzidas pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, em especial no que respeita às vendas à distância.

Relativamente aos regimes de balcão único e ao papel das interfaces eletrónicas no contexto do comércio eletrónico, são divulgadas instruções administrativas autónomas.

I - Âmbito das alterações

1. As Diretivas 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, integram o denominado “Pacote IVA do Comércio Eletrónico” e alteram a Diretiva IVA a fim de modernizar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico transfronteiriço, assegurar maior neutralidade no tratamento das empresas estabelecidas na Comunidade e introduzir mecanismos de simplificação do cumprimento das obrigações de IVA decorrentes destas operações.

2. As principais alterações introduzidas respeitam ao regime aplicável às vendas à distância de bens na Comunidade, ao tratamento da importação de pequenas remessas, à definição do papel das interfaces

eletrónicas na liquidação do IVA, ao alargamento do âmbito dos regimes de balcão único para cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento do IVA na Comunidade, e à criação de um regime de balcão único para as vendas à distância de bens importados.

3. No que respeita às vendas à distância passa a prever-se, como regra geral, a sua tributação no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente, e é introduzido o conceito de vendas à distância de bens importados. Por forma a simplificar o cumprimento das obrigações decorrentes do imposto, passa a permitir-se que o IVA devido por estas operações transfronteiras seja declarado e pago num único ponto de contacto na União, através dos regimes de balcão único.

II - Vendas à distância Intracomunitárias de Bens

Conceito

4. A alínea q), aditada ao n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, passa a definir como vendas à distância intracomunitárias de bens as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, inclusive quando o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um Estado-Membro diferente daquele em que termina a expedição ou o transporte, com destino a um adquirente que não se encontre abrangido pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte, ou seja um particular, desde que os bens não sejam meios de transporte novos ou bens a instalar ou a montar.

5. Clarifica-se que o conceito abrange as transmissões de bens em que o fornecedor intervém indiretamente na sua expedição ou transporte para o adquirente. As circunstâncias em que, para este efeito, se considera que o fornecedor intervém no transporte ou expedição, ainda que indiretamente, são explicitadas no artigo 5.º-A do Regulamento de Execução do IVA¹.

Regras de localização

6. No que respeita às regras de localização, são alterados os artigos 10.º e 11.º do RITI, eliminando-se os limiares nacionais de tributação das vendas à distância na Comunidade que ali constavam, passando a prever-se, como regra geral, a sua tributação no Estado-Membro de destino. Assim:

- De acordo com a alínea a) do artigo 10.º do RITI não são tributáveis no território nacional as vendas à distância intracomunitárias de bens quando o local de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente se situar fora deste território;
- Por sua vez, nos termos da alínea a) do artigo 11.º do RITI são tributáveis no território nacional as vendas à distância intracomunitárias de bens quando este seja o local de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente.

¹ Regulamento (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece as medidas de aplicação da Diretiva IVA, na redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019.

Limiar comum

7. Contudo, por motivos de simplificação, permite-se que os pequenos operadores estabelecidos no território nacional, que marginalmente efetuem vendas à distância intracomunitárias de bens, fiquem sujeitos a tributação neste território quando essas vendas transfronteiriças, conjuntamente com os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos, prestados a não sujeitos passivos de outros Estados-Membros, não ultrapassem, no ano civil em curso ou no ano civil anterior, o montante de 10 000 €, líquido do IVA.

8. Em conformidade, é alterado o artigo 6.º-A do CIVA no sentido de alargar às vendas à distância intracomunitárias de bens o limiar de 10 000 € que é aplicado às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo, que passa, assim, a constituir um limiar comum. Deste modo, os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, efetuados a uma pessoa que não seja sujeito passivo, e as vendas à distância intracomunitária de bens são tributados no território nacional quando:

- O prestador ou o transmitente tenha sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio neste território e não se encontre estabelecido² noutro Estado-Membro;
- As prestações de serviços sejam efetuadas a destinatários estabelecidos ou domiciliados noutros Estados-Membros, ou os bens sejam expedidos ou transportados para outros Estados-Membros;
e
- O valor total dos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica e das vendas à distância intracomunitárias de bens, líquido de IVA, não exceda 10.000 € no ano civil anterior ou no ano civil em curso.

9. Mantém-se a possibilidade de o sujeito passivo não aplicar o referido limiar, optando pela tributação no Estado-Membro em que o adquirente dos serviços estiver estabelecido ou domiciliado, ou no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens. Exercendo essa opção, o sujeito passivo deve manter-se nesse regime durante dois anos civis (cf. n.º 4 do artigo 6.º-A do CIVA).

10. Para melhor compreensão veja-se, no anexo I, o Quadro Síntese da aplicação do referido limiar.

Registo/Balcão único – regime da União

11. Os sujeitos passivos, incluindo as interfaces eletrónicas quando sejam consideradas sujeitos passivos do imposto pelas vendas à distância que facilitem³, podem registar-se para efeitos de IVA em cada um dos Estados-Membros onde as vendas à distância intracomunitárias se considerem localizadas ou cumprir as obrigações declarativas e de pagamento através do balcão único – regime da União⁴.

² Aqueles que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado-Membro.

³ Cf. n.º 10, aditado ao artigo 3.º do CIVA.

⁴ Com efeito, a Lei n.º 47/2020 procede ao alargamento do regime de mini balcão único (MOSS), que passa a abranger a generalidade dos serviços efetuados a não sujeitos passivos, as vendas à distância intracomunitárias de bens e, ainda, determinadas transmissões internas de bens a não sujeitos passivos. O denominado regime da União é

12. Finalmente, o artigo 26.º do RITI é alterado, conformando-se com as alterações introduzidas ao artigo 11.º do RITI e ao artigo 6.º-A do CIVA. Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 26.º⁵, destaca-se que as obrigações mencionadas no artigo 26.º do RITI são aplicáveis aos sujeitos passivos que efetuam vendas à distância intracomunitárias de bens, quando não utilizem o regime de balcão único para declarar e pagar o IVA devido por essas operações⁶.

III - Vendas à distância de bens importados

Conceito

13. De modo a assegurar a efetiva tributação das aquisições de bens provenientes de países ou territórios terceiros, é introduzido o conceito de vendas à distância de bens importados e é eliminada a isenção de IVA na importação de remessas de valor insignificante, prevista no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de janeiro.

14. Assim, nos termos da alínea p) aditada ao n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, são vendas à distância de bens importados as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, inclusive quando o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens⁷, a partir de um território terceiro ou de um país terceiro, com destino a um adquirente num Estado-Membro que não se encontre abrangido pelo regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte, ou seja um particular, desde que os bens não sejam meios de transporte novos ou bens a instalar ou a montar.

Regras de localização

15. As vendas à distância de bens importados são sujeitas a tributação no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens. Assim:

- Nos termos da alínea b) do artigo 10.º do RITI, não são tributáveis no território nacional as vendas à distância de bens aqui importados, quando o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente se situe fora do território nacional.
- Por sua vez, são tributáveis neste território as vendas à distância de bens importados noutro Estado-Membro, quando o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente se situe no território nacional (cf. alínea b) do artigo 11.º do RITI).

aplicável às vendas à distância intracomunitárias de bens, às transmissões de bens num Estado-Membro efetuadas por interfaces eletrónicas e aos serviços prestados por sujeitos passivos estabelecidos na União Europeia a não sujeitos passivos, mas não no Estado-Membro de consumo (cf. capítulo II do Regime de balcão único). Já o regime extra-União é aplicável aos serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia (cf. capítulo III do Regime de balcão único).

⁵ O n.º 1 do artigo 26.º é aplicável quer em relação a vendas à distância intracomunitárias de bens, quer em relação a vendas à distância de bens importados localizadas em território nacional, quando o sujeito passivo não utilize um regime de balcão único.

⁶ Nas vendas à distância de bens importados não se aplica o limiar referido no artigo 6.º-A do CIVA.

⁷ Cf. o ponto 5 deste ofício-circulado.

- De acordo com a alínea c) do artigo 11.º do RITI, são também tributáveis no território nacional as vendas à distância de bens aqui importados, quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe neste território, desde que o IVA devido por essas vendas seja declarado ao abrigo do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados (regime de importação – IOSS)⁸.

Isenção na importação de pequenas remessas

16. Na situação prevista na alínea c) do artigo 11.º do RITI, a venda de bens provenientes de país terceiro ou território terceiro dá origem a dois factos tributáveis no território nacional: a venda à distância de bens importados e a importação.

17. Por forma a evitar situações de dupla tributação, a alínea l), aditada ao n.º 1 do artigo 13.º do CIVA, passa a prever uma isenção do imposto, aplicável nas importações de bens de valor intrínseco não superior a 150 € que não sejam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC), desde que o imposto tenha sido declarado através do IOSS e, no momento do desalfandegamento dos bens, seja indicado na declaração aduaneira de importação o número individual de identificação válido do sujeito passivo, atribuído para efeitos da aplicação daquele regime⁹.

18. Para melhor compreensão veja-se a tabela no Anexo II com exemplos sobre a aplicação das regras de localização das vendas à distância de bens importados.

Balcão único - IOSS

19. O regime de importação (IOSS) pode ser utilizado pelos sujeitos passivos, incluindo as interfaces eletrónicas que sejam consideradas sujeitos passivos do imposto pela venda à distância de bens importados que facilitem¹⁰, para declarar e pagar o IVA devido pelas vendas à distância de bens importados que não sejam produtos sujeitos a IEC, de valor intrínseco¹¹ não superior a 150 €.

20. Nos termos do artigo 22.º do Regime de balcão único, sempre que o IOSS seja utilizado pelos sujeitos passivos para declarar e pagar o IVA devido pelas vendas à distância de bens importados, o imposto é devido e torna-se exigível na data da transmissão dos bens, considerando-se que esta ocorre no momento em que o pagamento é aceite¹².

⁸ A Lei n.º 47/2020 procedeu à criação de um regime de balcão único para permitir aos sujeitos passivos cumprir as obrigações de IVA que decorrem da realização de vendas à distância de bens importados que não sejam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, de valor intrínseco não superior a 150 €, denominado de regime de importação - IOSS (cf. capítulo IV do Regime de balcão único).

⁹ Cf. o artigo 23.º do Regime de balcão único, aprovado em anexo à Lei n.º 47/2020.

¹⁰ Cf. o n.º 9, aditado ao artigo 3.º do CIVA.

¹¹ Corresponde ao valor comercial dos bens, ou seja, o preço pelo qual são vendidos para exportação, excluindo os custos de transporte e seguro, a não ser que os mesmos estejam já incluídos no preço e não sejam faturados separadamente. Não inclui, ainda, impostos e taxas aduaneiras (cf. Artigo 1.º, n.º 48 do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, na redação dada pelo Regulamento Delegado (UE) 2020/877 da Comissão).

¹² O artigo 61.º-B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, na redação que lhe foi dada pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, vem explicitar a determinação do momento em que se considera que o pagamento é aceite.

21. Finalmente, faz-se referência ao facto de que, para as situações em que não seja utilizado o IOSS ou o número individual de identificação indicado na declaração aduaneira seja inválido, e seja devido IVA a título de importação em território nacional, é instituído nos n.ºs 10 e 11, aditados ao artigo 28.º do CIVA, um regime simplificado para a declaração e pagamento do IVA na importação de pequenas remessas, através do qual a pessoa que apresenta os bens à Alfândega e a declaração aduaneira por conta do importador ('destinatário'), declara e paga mensalmente o IVA cobrado aos destinatários dos bens importados. Mantém-se, contudo, a possibilidade de pagamento do IVA devido na importação junto dos serviços aduaneiros competentes, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º do Código do IVA.

IV - Delimitação de competências em matéria de faturação

22. Nos termos do n.º 5 do artigo 35.º-A do CIVA, Portugal é o Estado-Membro competente para definir as regras de faturação a que ficam sujeitos os sujeitos passivos registados em território nacional no novo Regime de balcão único.

V - Entrada em vigor

23. A Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2021 alterou os artigos 7.º e 10.º da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, na sequência da Decisão (UE) 2020/1109 do Conselho, de 20 de julho de 2020, que altera as Diretivas (UE) 2017/2455 e (UE) 2019/1995 no que diz respeito às datas de transposição e de aplicação, em resposta à pandemia da doença COVID-19.

24. Face a esta alteração, as alterações introduzidas pela Lei n.º 47/2020 entram em vigor em 1 de julho de 2021.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral

ANEXO I

Aplicação do limiar previsto no artigo 6.º-A do CIVA

Serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica (B2C) e vendas à distância intracomunitárias de bens		
Limiar anual	Fornecedores estabelecidos apenas num Estado-Membro	Fornecedores estabelecidos fora da UE ou em mais de um Estado-Membro
≤ 10.000 euros	Localizados e tributados no Estado-Membro de estabelecimento do fornecedor (no caso de prestações de serviços) e no Estado-Membro de início da expedição ou do transporte (no caso de vendas à distância intracomunitárias de bens)	<p>O fornecedor pode optar por aplicar a regra geral de localização no Estado - Membro do destinatário dos serviços ou no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte dos bens.</p> <p>NOTA:</p> <p>Possibilidade de registo no Regime da União¹³ ou, em alternativa,</p> <p>- Registo para efeitos de IVA em cada Estado-Membro onde se situa o destinatário dos serviços ou para onde os bens são expedidos ou transportados</p>
> 10.000 euros	<p>Localização e tributação no Estado-Membro do destinatário dos serviços/ chegada da expedição ou transporte dos bens:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Registo no Regime da União, ou - Registo em cada um dos Estados-Membros onde se localiza o destinatário dos serviços /termina a expedição ou transporte dos bens 	Limiar não se aplica

¹³ Uma das modalidades de balcão único.

ANEXO II
Regras de localização - Vendas à Distância de Bens Importados

	Origem dos bens	Local do Fornecedor (ou interface eletrónica se SP IVA por facilitar a venda à distância)	IVA declarado no IOSS	Local de entrada dos bens no território da União	Destino final dos bens	Localização da VDBI	Norma aplicável
VDBI de valor intrínseco não superior a 150 €	País/território terceiro	País/território terceiro ou da Comunidade	Não ¹⁴	TN	TN	País/território terceiro (localização na origem)	Artigo 6.º, n.º 1 CIVA + 11.º, al. c) RITI a contrario
			Sim ¹⁵			TN	11.º, al. c) RITI
VDBI de valor intrínseco não superior a 150 €	País/território terceiro	País/território terceiro ou da Comunidade	Não ¹⁶	Outro EM	TN	País/território terceiro (tributação na origem)	Artigo 6.º, n.º 1 CIVA + 11.º, al. c) RITI a contrario
			Sim ¹⁷			TN	11.º, alínea b) RITI
VDBI de valor intrínseco	País/território terceiro	País/território terceiro ou da Comunidade	Não ¹⁸	TN	Outro EM	VDBI Não tributável em TN	Artigo 6.º, n.º 1, alínea a) CIVA

¹⁴ É devido IVA a título de importação, não havendo lugar à aplicação da isenção prevista na alínea l) aditada ao n.º 1 do artigo 13.º do CIVA, uma vez que não foi utilizado o IOSS.

¹⁵ Tendo sido utilizado o IOSS, o IVA devido pela VDBI é cobrado pelo fornecedor (ou pela interface eletrónica quando considerada sujeito passivo pela venda à distância que facilita) e a importação de bens em TN é isenta de IVA, desde que no momento do desalfandegamento seja indicado, na declaração aduaneira de importação, o número individual de identificação do sujeito passivo atribuído para efeitos daquele regime, referido no artigo 23.º do Regime de Balcão Único – cf. alínea l), aditada ao n.º 1 do artigo 13.º do CIVA.

¹⁶ Não sendo utilizado o IOSS, para os bens de valor intrínseco não superior a 150 € a estância aduaneira competente para a introdução em livre prática é a estância aduaneira situada no Estado-Membro em que termina a expedição ou transporte desses bens (artigo 221.º, n.º 4, do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão (Regulamento de Execução do Código Aduaneiro da União), logo, na prática a determinação da regra de localização da VDBI segue as mesmas regras do exemplo acima.

¹⁷ Ocorre uma importação no Estado-Membro X, passível de isenção em termos equivalentes ao previsto na alínea l) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA.

¹⁸ Não sendo utilizado o IOSS, para os bens de valor intrínseco não superior a 150 € a estância aduaneira competente para a introdução em livre prática é a estância aduaneira situada no Estado-Membro em que termina a expedição ou

não superior a 150 €			Sim ¹⁹			EM de destino	10.º, alínea b) RITI
VDBI de valor intrínseco superior a 150 €	País/território terceiro	País/território terceiro ou da Comunidade	N/A	TN ²⁰	TN	País/território terceiro (tributação na origem)	Artigo 6.º, n.º 1 CIVA

transporte desses bens (artigo 221.º, n.º 4, do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão (Regulamento de Execução do Código Aduaneiro da União).

¹⁹ Ocorre uma importação em território nacional passível de isenção ao abrigo da alínea l) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA se, no momento do desalfandegamento, for indicado na declaração aduaneira de importação o número individual de identificação do fornecedor, atribuído para efeitos do IOSS.

²⁰ IVA devido pela importação destes bens no território nacional, nos termos do artigo 1.º, n.º 1 alínea b) do CIVA.