

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA - RII

Artigo: 1.º, al. e); 2.º, n.º 2, al. b); 6.º, n.º 1, al. b), n.ºs 2 e 3; 7.º, n.º 1; 14.º, al. b), todos do RITI;

Assunto: TICB's – Localização das operações - Transmissões de veículos automóveis novos destinados a outro Estado-Membro

Processo: **n.º 15529**, por despacho de 2019-04-17, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: **Introdução**

1. A Requerente solicita, informação vinculativa nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) sobre o enquadramento jurídico-tributário em IVA das transmissões de veículos automóveis novos destinados a outro Estado-Membro

2. Da consulta efetuada ao sistema "Visão Integrada do Contribuinte" verifica-se que a Requerente é uma sociedade comercial com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal e que, no exercício das suas atividades, principal de "COMÉRCIO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIOS", CAE 45110, e secundárias (MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS - CAE 045200; e COM. GROSSO PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMÓVEIS - CAE 045310), realiza operações que conferem direito à dedução.

Dos Factos

3. A situação que despontou o presente pedido é a seguinte:

A empresa PT, doravante designada como Requerente, vendeu um veículo automóvel a um particular residente em Munique, tendo, pela operação tributável, emitido a fatura n.º 2019/....., de 18 de janeiro de 2019.

Segundo a Requerente o preço e o IVA foram pagos integralmente. Refere, ainda, que o veículo foi entregue sem matrícula, tendo sido colocado diretamente, à saída do "stand", num camião que o transportou, por ordem e conta do adquirente, até à Alemanha, onde foi registado e matriculado.

Porém, de acordo com as finanças alemãs a situação tributária do veículo automóvel, em sede do IVA, deve ser regularizada na Alemanha por se considerar um meio de transporte novo.

O que motivou o presente pedido de informação por parte da Requerente, na qualidade de transmitente do veículo automóvel legalizado na Alemanha.

4. Previamente à análise da situação que constitui o objeto da presente informação vinculativa, importa começar por fazer um breve percurso pelo quadro normativo tributário, em sede do IVA, aplicável às transações intracomunitárias que tenham por objeto meios de transporte.

Do Direito

5. O regime de tributação do IVA aplicável aos meios de transporte adquiridos

num Estado-Membro e expedidos ou transportados para outro Estados-Membro previsto no Regime do IVA nas Transações intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, tem base comunitária, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que tem como destinatários todos os Estados-membros, por força do disposto do seu artigo 414.º.

6. Face à situação factual descrita, importa no essencial qualificar a operação realizada à luz das regras legais vigentes, nacionais e comunitárias, para determinação do lugar de tributação, ou seja, que Estado-Membro, de partida ou de chegada, deve exercer a sua competência para tributação em IVA do veículo automóvel.

7. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA conjugada com o artigo 3.º do mesmo Código, resulta que estão sujeitas a IVA as transmissões de bens, considerando-se, como tal, por via de regra, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

8. Prevê o n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA, relativamente às regras de localização, que são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se iniciam o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

9. De acordo com a alínea b) do artigo 14.º do RITI, estão isentas do imposto as transmissões de meios de transporte novos, previstas na alínea e) do artigo 1.º do mesmo Regime.

10. Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 1.º do RITI, referente à incidência objetiva, estão sujeitas a IVA:

"As transmissões de meios de transporte novos efectuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro.;

11. De acordo com o n.º 2 do artigo 6.º do RITI, que corresponde ao n.º 2 do artigo 2.º da Diretiva IVA, consideram-se veículos automóveis usados os que reúnam simultaneamente as seguintes condições:

– a venda tenha sido efetuada há mais de seis meses após a data da primeira utilização, e

– o veículo tenha percorrido mais de 6000 quilómetros.

12. Se no momento em que ocorrer a transmissão não se verificarem estas duas condições, o veículo é considerado novo e, conseqüentemente tributado no Estado-membro de destino a título da aquisição intracomunitária, na aceção do artigo 20.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de dezembro, independentemente do estatuto e qualidade do transmitente e/ou do adquirente do veículo.

13. Face ao quadro normativo vigente, afigura-se concluir que as aquisições de meios de transporte novos efetuadas, por um sujeito passivo ou por um particular, noutro EM estão sujeitas a regras específicas, caracterizadas pela tributação do IVA no país de destino, ou seja, no lugar de consumo final desses bens, a que corresponde no país de origem à aplicação de uma isenção

com direito à dedução do imposto suportado na respetiva aquisição.

Análise da situação

14. Reportando-se à situação descrita, a confirmar-se que o veículo de marca Ferrari, com o chassis n.º, era novo à data em que foi colocado à disposição do adquirente, a operação é tributável na Alemanha (Estado-membro de destino), a quem compete a liquidação do imposto, e isenta do IVA em Portugal (Estado-membro de partida), por enquadramento na alínea b) do artigo 14.º do RITI, menção, esta, a indicar na fatura, a emitir pelo transmitente, como motivo justificativo da não liquidação do imposto.

15. Em reforço do que foi dito e nesse mesmo sentido, caberá ainda ter presente a jurisprudência há já muito reiterada pelo Tribunal de Justiça Europeu, de que o EM de destino / consumo final do bem, onde é efetuada a aquisição intracomunitária, exerce a sua competência de tributação, independentemente do tratamento em termos de IVA que tenha sido aplicado à operação no EM de partida da expedição ou do transporte de bens (v.g. acórdãos Teleos e o., C 409/04; EMAG Handel Eder, C 245/04; Skatteverket, C 84/09).

16. Para reforçar o entendimento sobre a aplicação das regras de tributação no âmbito das aquisições intracomunitárias, nacionais que têm fonte comunitária, importa, ainda, trazer à colação o Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas obrigatórias sobre a aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema do IVA, conferindo, assim, certeza jurídica a algumas interpretações de normas legais, sendo de realçar, com interesse para a situação concreta, o ponto 17. do seu preâmbulo, no qual clarifica que:

"(...)

(17) Em matéria de aquisição intracomunitária de bens, o Estado-Membro de aquisição deverá conservar o seu direito de tributação independentemente do tratamento em termos de IVA de que as operações tenham sido objeto no Estado-Membro de partida."

17. A confirmar-se a liquidação do imposto correspondente ao preço de venda na fatura anexa, embora não evidencie esse elemento, eventualmente pelo facto de apenas uma parte do documento ter sido remetida, o transmitente pode proceder à regularização do imposto a seu favor nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA quando tiver na sua posse prova de que o adquirente (particular residente na Alemanha) tomou conhecimento de que foi reembolsado do imposto, sem o que a respetiva dedução será considerada indevida, uma vez que o veículo não foi introduzido no consumo em Portugal mas sujeito a outro destino aduaneiro, transportado pelo adquirente para outro Estado-membro.

18. Para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos enunciados, os seguintes documentos emitidos pelo adquirente do veículo e na posse do transmitente:

- Qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA
- Nota de devolução ou nota de recebimento do cheque, com menção à

regularização do IVA.

– Fotocópia da nota de crédito, após assinatura e carimbo do adquirente, constituindo documento por ele enviado após tomada de conhecimento da regularização do imposto a efetuar.

19. Sobre faturas e regularizações, referem-se os Ofícios Circulados n.ºs 30136/2012; 30141/2013; 30149/2013 e 33129/1993, de 2 de abril.

Conclusão

Face ao explanado, afigura-se concluir o seguinte:

20. A venda do veículo automóvel com o chassis n.º, sem matrícula, transportado para a Alemanha por ordem e conta do adquirente, particular, configura:

i. no território nacional (Estado-membro de partida) uma transmissão intracomunitária isenta do IVA, por se considerar um meio de transporte novo, conforme resulta dos artigos 1.º, alínea e); 2.º, n.º 2, alínea b); 6.º, n.º 1, alínea b), n.ºs 2 e 3; 7.º, n.º 1; 14.º, alínea b), todos do RITI;

ii. na Alemanha (Estado-membro de chegada) uma aquisição intracomunitária de um veículo automóvel novo, devendo, por força das regras específicas de tributação dos meios de transporte, ser tributada em IVA nos termos do direito alemão.

iii. A confirmar-se que a transmissão efetuada pela Requerente foi sujeita a IVA no território nacional, pode o transmitente proceder à regularização do imposto a seu favor nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA quando tiver na sua posse prova de que o adquirente foi reembolsado do IVA, uma vez que o veículo não foi introduzido no consumo em Portugal mas sujeito a outro destino, no caso transportado por ordem e conta do adquirente para outro Estado-membro.

iv. Para efeitos do n.º 5 do artigo 78.º são considerados idóneos, satisfazendo os condicionalismos enunciados, os documentos emitidos pelo adquirente do veículo e na posse do transmitente já referenciados no precedente ponto 18.