

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA; DL n.º 147/2003

Artigo: al a) do n.º 5 do art 2.º, n.º 6 do artigo 4.º todos do do RBC

Assunto: Regime de Bens em Circulação (RBC) – DT -Transporte e entrega de bens objecto de contrato de comodato

Processo: **nº 15883**, por despacho de 2019-08-22, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. No âmbito da comercialização de máquinas de café, a Requerente transporta as máquinas com destino ao cliente, emitindo para o efeito uma guia de transporte global. No cliente, podem ocorrer duas situações: a máquina é vendida, caso em que é emitida fatura através de um dispositivo móvel, ou é celebrado um contrato de comodato.

2. Perante a segunda situação, questiona: se "o contrato de comodato é válido para a diferença de bens constantes da guia de transporte global - stock físico da viatura - faturas emitidas" e se "pode um artigo, que está incluído na guia de transporte global, ser objeto de um contrato de comodato".

3. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes, verifica-se que a Requerente está enquadrada no regime normal de tributação do IVA, com periodicidade mensal, por opção, exercendo a atividade com o código da classificação das atividades económicas (CAE) 47293 - "OUTRO COM. RET.PROD. ALIMENTARES, ESTAB. ESPEC., N.E.", desde 2019-02-19.

II - APRECIÇÃO

4. A questão apresentada prende-se com o cumprimento de obrigações impostas pelo Regime de Bens em Circulação (RBC), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, cujo âmbito de aplicação se estende a todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, quando sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado.

5. Deste diploma decorre a obrigação dos bens transportados em território nacional serem acompanhados do respetivo documento de transporte, emitido e processado nos termos dos artigos 4.º e 5.º do RBC, quer a colocação dos bens em circulação seja motivada por transmissão onerosa dos bens, incluindo a troca, quer seja motivada por transmissão gratuita, por devolução, afetação a uso próprio, entrega dos bens à experiência ou para fins de demonstração, por incorporação em prestações de serviços, remessa à consignação ou por simples transferência dos bens, efetuadas por sujeitos passivos de IVA (alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do RBC).

6. Para este efeito, considera-se «documento de transporte», a fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes (alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RBC), estipulando o n.º 1 do artigo 6.º do

RBC que estes documentos devem ser processados pelos remetentes dos bens, ou por terceiros em seu nome e por sua conta, antes do início da circulação dos bens.

7. Nos casos em que o destinatário ou os bens a entregar em cada local de destino não sejam conhecidos no momento do início do transporte, o documento de transporte deve ser processado globalmente, conforme determina o n.º 6 do artigo 4.º do RBC.

8. Nestes casos, à medida que as entregas de bens vierem efetivamente a ter lugar, deve ser processado um segundo documento de transporte ou uma fatura simplificada, servindo o respetivo duplicado como justificativo da saída dos bens (alínea a) do n.º 6 do artigo 4.º do RBC). No documento justificativo deve sempre fazer-se referência ao respetivo documento de transporte global (n.º 7 do artigo 4.º do RBC).

9. No caso concreto, no pressuposto de que o remetente dos bens tem conhecimento, aquando do início do transporte, de que as máquinas serão entregues a determinado cliente, seja no âmbito de um contrato de compra e venda, seja no âmbito de um contrato de comodato, seria suficiente, para efeitos do cumprimento do RBC, a emissão de um documento de transporte, como uma guia de remessa ou equivalente.

10. No entanto, caso os bens a entregar em cada local de destino, ou os respetivos destinatários, sejam incertos, então deve, efetivamente, ser emitido, no início do transporte, um documento de transporte global, nos termos referidos no n.º 6 do artigo 4.º do RBC, procedendo-se, ainda, à emissão do documento justificativo da saída dos bens, quer os mesmos sejam vendidos ao cliente, quer sejam entregues no âmbito de um contrato de comodato.

11. A emissão destes documentos justificativos e a respetiva guia de transporte global permitem efetuar o controlo dos bens transportados.

12. Esclarece-se, ainda, que, por força do n.º 5 do artigo 5.º do RBC, os sujeitos passivos são obrigados a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) os elementos dos documentos de transporte processados, antes do início da colocação dos bens em circulação.

13. Quando venham a ser também emitidos documentos justificativos da entrega dos bens, nos termos do n.º 6 do artigo 4.º do RBC, também os elementos destes documentos devem ser comunicados à AT, nestes casos, até ao 5.º dia útil seguinte ao do transporte, por inserção no Portal das Finanças, ou por outra forma de transmissão eletrónica de dados, conforme exigido pelo n.º 11 do artigo 4.º do RBC.

14. Estão, no entanto, dispensados do cumprimento da obrigação de comunicação dos elementos dos documentos de transporte, os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, tenham tido um volume de negócios inferior ou igual a € 100 000.

15. Estão ainda excluídos das obrigações de comunicação os documentos de transporte em que o destinatário ou adquirente seja consumidor final (n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 161/2013, de 23 de abril, que regulamenta o modo de cumprimento das obrigações de comunicação dos elementos dos documentos de transporte, previstas no RBC).

16. Finalmente, para efeitos de IVA, configurando a venda das máquinas uma transmissão de bens, na aceção do artigo 3.º do CIVA, a sua realização determina a emissão de fatura ou fatura simplificada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA).

17. No que se refere à entrega dos bens no âmbito de um contrato de comodato, definido como o contrato gratuito pelo qual uma das partes entrega à outra certa coisa, móvel ou imóvel, para que se sirva dela, com a obrigação de a restituir (artigo 1129.º do Código Civil), esta configura uma operação assimilada a prestação de serviços, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA e implica a emissão de documento que mencione a data, natureza da operação tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo, conforme determina o n.º 2 do artigo 36.º do CIVA, não sendo, contudo, obrigatória a repercussão do IVA ao cliente (n.º 3 do artigo 37.º do CIVA).

III - CONCLUSÃO

18. Face ao questionado, informa-se que um artigo incluído numa guia de transporte global pode ser entregue ao cliente no âmbito de um contrato de comodato, dado que a emissão de documentos de transporte que acompanham os bens é motivada pela colocação de bens em circulação em território nacional, independentemente da sua natureza, quer a mesma seja motivada por transmissão onerosa ou gratuita de bens, incorporação em serviços, etc., ou pela mera transferência dos bens, quando efetuada por um sujeito passivo de IVA.

19. Para efeitos do cumprimento do RBC, quando emitida uma guia de transporte global e os bens aí inscritos sejam entregues ao cliente, ainda que no âmbito de um contrato de comodato, deve ser emitido, em duplicado, um documento de transporte justificativo da saída dos bens, o qual deve fazer referência à guia de transporte global.