

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .

Assunto: Localização transmissões bens-Transmissão viaturas-Adquirentes são clientes finais da Região Autónoma da Madeira e dos Açores

Processo: 26775, com despacho de 2024-09-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

I.1. - EXPOSIÇÃO APRESENTADA PELA REQUERENTE

"I. DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE PRETENDE"

1. A Requerente exerce a sua atividade comercial no sector da comercialização de viaturas automóveis e motorizadas.

2. Estabelece acordos com concessionários / agentes (doravante "Agentes"), de diversos pontos do país, incluindo nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, com o intuito de fomentar a proximidade na relação com o cliente final das viaturas vendidas.

"Modelo de negócio atual"

3. No modelo de negócio atual, é efetuada a transferência de propriedade das viaturas comercializadas da Requerente para os Agentes, que as revendem aos clientes finais.

4. A Requerente emite as suas faturas pela venda das viaturas aos Agentes, os quais emitem igualmente as respetivas faturas referentes à transmissão das viaturas aos clientes finais.

5. Sobre a transmissão das viaturas nas Regiões Autónomas, e uma vez que os Agentes se encontram localizados nesses territórios, as viaturas são aí colocadas à disposição dos clientes finais e, como tal, aí localizadas para efeitos de determinação da taxa de IVA aplicada, pelo que as transmissões para os clientes finais efetuadas atualmente pelos Agentes são tributadas à taxa normal em vigor nas referidas Regiões.

"Novo modelo de negócio"

6. O Grupo empresarial onde a Requerente se insere está presentemente, à escala internacional, a reestruturar o seu modelo operacional, o que implicará a alteração da sua relação com os Agentes, como seguidamente se descreve.

7. Principais diferenças, face ao modelo atual: o facto de i) a Requerente passar a proceder à venda das viaturas diretamente aos clientes finais, passando a ii) relação da Requerente com os Agentes a assentar numa lógica de prestação de serviços, consistindo estes serviços essencialmente na angariação de clientes, preparação e disponibilização das viaturas e apoio ao cliente (da Requerente) nos processos de pré e

pós-venda.

8. A Requerente passará a ser responsável pela venda das viaturas aos clientes finais, com a correspondente emissão das faturas relativamente às viaturas por si comercializadas.

9. Foi junta ao presente pedido de informação, uma minuta do Contrato de Agência (doravante designado por "Contrato") no qual se prevê o modelo de relação comercial entre a Requerente e os Agentes e se enumeram as obrigações de ambas as partes.

10. O referido documento contém apenas os anexos considerados relevantes para a análise, não obstante a Requerente estar disponível para remeter os restantes se necessário.

11. A minuta anexa contém a identificação de uma das marcas do Grupo - a X -, mas é também aplicável às restantes marcas uma vez que foi redigido com o objetivo de se tornarem cláusulas padrão no contexto das operações do Grupo Y.

12. A Requerente irá seguidamente remeter para as cláusulas que suportam a sua proposta de enquadramento jurídico tributário do novo modelo operacional, concretamente, da definição da localização para efeitos de IVA da venda de viaturas nas Regiões Autónomas.

13. Nos termos da cláusula (...) do Contrato, "o Contrato de Vendas dos Produtos Contratados [viaturas] será celebrado entre a X [insígnia do grupo da Requerente] e o Cliente".

14. Conforme cláusula (...), "[a] entrega de Produtos Contratados ao Cliente pelo Agente incluirá, entre outros, a aceitação dos Produtos Contratados do respetivo Agente de transporte, armazenamento, inspeção pré-entrega, revisão da entrega e a entrega ao Cliente dos Produtos Contratados", reforçando assim o papel dos Agentes no novo modelo comercial, na receção e preparação do veículo, em fase anterior à sua transmissão, o qual se entende como indispensável e essencial à disponibilização das viaturas nas condições exigidas pelo Grupo aos clientes.

15. De acordo com o Anexo (...) do Contrato, os Agentes são igualmente responsáveis pela preparação e cuidado na entrega das viaturas aos clientes finais sob os parâmetros definidos pelo Grupo Y, que incluem, mas não se restringem, à "demonstração e explicação do modo de carregamento efetuado em casa e em público", "apoio ao cliente na criação da chave digital e do perfil do automóvel", "apoio de mapeamento do Cliente (X ID) para o número de identificação da viatura (VIN)", e "explicação da aplicação X e suas funções".

16. Sobre a propriedade dos veículos, conforme cláusula (...), a titularidade dos mesmos mantém-se na esfera da Requerente até ao momento em que é transmitida ao cliente final, na medida em que "o Agente, em momento algum, adquire a titularidade ou propriedade dos Produtos Contratados".

17. Nos termos da cláusula (...) do Anexo (...) ao Contrato, "os custos e risco do transporte de Produtos Contratados (...) para as Instalações Comerciais serão suportados pela X", ou seja, as viaturas são transportadas por conta e risco da Requerente para as instalações do Agente.

18. Conforme cláusula (...) do Anexo (...), "o Agente informará o Cliente sobre os danos e depreciações relacionados com o transporte (se aplicável) e apoiará o Cliente na sua

decisão de compra", clarificando que o processo de aquisição das viaturas não se afigura concluído com o transporte das viaturas para as instalações comerciais do Agente e, adicionalmente, que é o Agente que mantém a relação comercial com o Cliente, em representação da Requerente.

19. Sobre o transporte das viaturas para o Cliente, conforme cláusula (...) do Anexo (...), "o Agente deverá armazenar adequadamente os Produtos Contratados, Viaturas de Exposição e Viaturas de Demonstração recebidos até à sua entrega ao Cliente ou durante o tempo em que forem alocados pela X ao Agente respetivamente", pelo que todo o transporte das viaturas está sob a responsabilidade exclusiva da Requerente, ainda que o seu armazenamento até à entrega ao cliente final esteja a cargo do Agente, que deve assegurar que o mesmo é efetuado nas melhores condições.

20. A Requerente considera resultar claro, no que concerne ao novo modelo de negócio, que:

i) A transmissão da propriedade das viaturas por si comercializadas implica que as estas sejam, previamente à venda, transportadas para as instalações dos Agentes, sendo aí que são colocadas à disposição do cliente, por intermédio de determinado Agente que tenha sido designado para o efeito, o qual presta à Requerente o necessário serviço de entrega das viaturas aos clientes desta, de acordo com os padrões definidos pelo Grupo Y;

ii) As viaturas são transportadas para as instalações dos Agentes para as necessidades comerciais da Requerente nos locais (stands) onde estão estabelecidos os Agentes, mantendo-se sempre propriedade da Requerente;

iii) A responsabilidade pelo transporte das viaturas até às instalações dos Agentes é da Requerente, sendo esta o expedidor e o recetor de tais viaturas, na medida em que se mantém proprietária das mesmas enquanto não se procede à efetiva entrega aos clientes, ainda que nas instalações do Agente, ou seja, quando do início do transporte das viaturas resulta do modelo de negócio que tal transporte não se destina ao cliente final, mas sim à entrega no Agente, que é um prestador de serviços da Requerente, que atuará como depositário das viaturas (as quais se mantêm propriedade desta última até à entrega firme ao cliente final, dando-se aí a efetiva transmissão da titularidade dos bens).

21. Desta forma, e no que respeita ao enquadramento em IVA da transmissão das viaturas que venham a efetuar-se, entende a Requerente que tais operações devem ser sujeitas às taxas normais de IVA em vigor no local em que as viaturas se encontram quando são disponibilizadas, por intermédio de cada Agente, ao Cliente final da Requerente, ou seja, à taxa de 23% em Portugal Continental, 22% na Região Autónoma da Madeira e 16% na Região Autónoma dos Açores.

"II. PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO"

22. Face ao exposto, entende a Requerente que as transmissões de viaturas a consumidores localizados nas Regiões Autónomas, independentemente do regime contratual de pagamento (leasing / ALD, renting ou pronto pagamento), devem ser tributadas à taxa normal de IVA em vigor nessas Regiões (atualmente, 22% na Região Autónoma da Madeira e 16% na Região Autónoma dos Açores).

I.2. - OUTRAS CLÁUSULAS DA DOCUMENTAÇÃO ANEXA COM TEOR RELEVANTE

23. A Requerente juntou ao seu pedido os seguintes documentos:

"Contrato de Agência X" ((...) páginas);
"Anexo (...): (...)" (5 páginas);
"Anexo (...): (...)" (15 páginas);
"Anexo (...): (...)" (7 páginas).

24. Nos próximos parágrafos serão referidas algumas cláusulas relevantes desta documentação, cujo teor a Requerente não referiu em pormenor na sua exposição.

(...)

II - ELEMENTOS FACTUAIS

102. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 45110 - "COMÉRCIO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIOS" (Principal); 45200 - "MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS" (Secundário 1); 45310 - "COM. GROSSO PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMÓVEIS" (Secundário 2), e 45401 - "COM. GROSSO E A RETALHO MOTOCICLOS, SUAS PEÇAS E ACESSÓRIOS" (Secundário 3).

103. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal por opção, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

Sobre as regras de localização das transmissões de bens

104. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), conjugada com o n.º 1 do artigo 6.º, e com n.º 1 do artigo 3.º, ambos do mesmo Código, estão sujeitas a IVA as transmissões de bens, considerando-se, como tal, "a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

105. Nas transmissões de bens abrangidas pelo artigo 3.º do CIVA, a sujeição a imposto ocorre independentemente da natureza do adquirente, seja um operador económico que realiza a compra no exercício da sua atividade, ou qualquer outra pessoa, singular ou coletiva, que efetue tais operações.

106. Prevê o n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, relativamente às regras de localização, que são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia 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.

107. Releva-se também o n.º 16 da mesma disposição legal, segundo o qual:
"As operações consideram-se tributadas em Portugal continental ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira de acordo com os critérios estabelecidos nos números anteriores, com as devidas adaptações."

108. Face ao exposto, atendendo aos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 e 16 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis às taxas aplicáveis no Continente as transmissões de bens que estejam situadas em Portugal continental, no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

109. Ao invés, são aplicáveis as taxas de imposto das Regiões Autónomas, caso os bens estejam situados nesses territórios, no momento em que se inicia o transporte ou a expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

Sobre a questão colocada

110. Devido à implementação do "novo modelo de negócio" do grupo empresarial internacional do qual a Requerente faz parte, esta passará a vender as viaturas diretamente aos clientes finais, com a correspondente emissão das faturas relativamente às viaturas por si comercializadas.

111. A relação da Requerente com os Agentes passa a assentar numa lógica de prestação de serviços, consistindo estes serviços essencialmente na angariação de clientes, preparação e disponibilização das viaturas e apoio ao cliente (da Requerente) nos processos de pré e pós-venda.

112. Sobre a propriedade dos veículos, a titularidade dos mesmos mantém-se na esfera da Requerente até ao momento em que é transmitida ao cliente final, na medida em que "o Agente, em momento algum, adquire a titularidade ou propriedade dos Produtos Contratados".

113. Desta forma, e no que respeita ao enquadramento em IVA da transmissão das viaturas que venham a efetuar-se, entende a Requerente que tais operações devem ser sujeitas às taxas normais de IVA em vigor no local em que as viaturas se encontram quando são disponibilizadas, por intermédio de cada Agente, ao Cliente final da Requerente, ou seja, à taxa de 23% em Portugal Continental, 22% na Região Autónoma da Madeira e 16% na Região Autónoma dos Açores.

Sobre o enquadramento fiscal da questão colocada

114. Importa antes de mais referir que a Requerente não especificou o circuito físico das viaturas antes de estas chegarem às Regiões autónomas (RA) da Madeira e dos Açores. Pelo que na presente informação partiremos do pressuposto que a sua proveniência física é de Portugal continental (Continente).

115. Nos termos dos n.ºs 1 e 16 do artigo 6.º do CIVA, no que às regras de localização das transmissões de bens diz respeito, quando o transmitente dos bens tem domicílio fiscal no Continente e o adquirente nas RA, importa considerar qual a localização dos bens quando se inicia o seu transporte para o adquirente, sendo aplicável a taxa de imposto do território do início do transporte dos bens, ou no caso de não existir transporte, releva o momento em que estes são postos à disposição do adquirente.

116. Assim, no caso concreto, o transporte das viaturas do Continente para as RA é efetuado com destino aos Agentes e, só após estes efetuarem determinados procedimentos contratualizados com a Requerente, nomeadamente, assegurarem que as viaturas estão conforme o solicitado pelo cliente e sem danos do transporte é que as aquelas são disponibilizadas aos clientes.

117. Assim, embora possa inicialmente existir já um interesse por parte do cliente na viatura, não existe, nem faturação, nem tradição da viatura a não ser num momento posterior à receção por parte dos Agentes nas RA sendo que, o transporte do Continente para as RA, é efetuado para o agente, não para o cliente.

118. Assim sendo, uma vez que a viatura apenas é entregue nas instalações dos

Agentes nas RA, mostra-se relevante a parte final do n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, sendo aplicável a taxa vigente na RA, pois é nesse território que a viatura é posta à disposição do adquirente.

119. Pelo exposto, nas operações em apreço, é aplicável a taxa normal do IVA em vigor nas RA, sem prejuízo de ser aplicável a taxa em vigor no Continente nas operações em que se tenha verificado a transferência onerosa por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, em momento anterior ao transporte para as RA, nomeadamente quando a faturação ao cliente tenha ocorrido em momento anterior ao transporte para os Agentes.