

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 3.º, n.º 3, f)
4.º, n.º 2, b)
- Assunto: Reparação e fornecimento de peças no período de garantia
- Processo: A100 2009006 - despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 02-06-2009
- Conteúdo: O sujeito passivo "A", exercendo a actividade de "comércio de outros veículos automóveis" - CAE 45190, vem solicitar informação vinculativa nos termos da alínea e), n.º 3 do art.º 59.º e do art.º 68.º, ambos da Lei Geral Tributária, sobre questões que se prendem com a reparação e fornecimento de peças no período de garantia. Sobre o assunto presta-se a seguinte informação.

EXPOSIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1. Na presente exposição, o sujeito passivo refere que se dedica à compra e venda de veículos novos, adquirindo parte deles ao fabricante da marca, sedado em Itália.
2. No âmbito da sua actividade, presta assistência gratuita aos seus clientes no decurso do período de garantia (fazendo esta, parte do preço que o consumidor final paga pela aquisição do veículo), procedendo às necessárias reparações e fornecimentos de peças.
3. Refere que esta assistência é efectuada indirectamente, dado ser a sua rede de concessionários que efectua as vendas dos veículos ao consumidor final e que procede a tais reparações/fornecimentos. Nestes casos, o sujeito passivo emite uma nota de crédito a favor do concessionário que prestou a assistência, pelo valor das peças substituídas e da mão-de-obra, acrescido de IVA à taxa normal.
4. Com vista ao reembolso destes valores pagos aos concessionários, o sujeito passivo procede à emissão de uma factura mensal ao já citado fabricante italiano.
5. Estabeleceu ainda um acordo com o referido fabricante italiano, segundo o qual o sujeito passivo vende a este último as peças substituídas (avariadas) que sejam do seu interesse (sendo as restantes destruídas). Deste modo e sempre que tal interesse é manifestado o sujeito passivo procede à emissão de uma factura respeitante às peças avariadas que saem do território nacional com destino a Itália, ficando com o documento comprovativo de tal expedição/transporte.
6. Face ao que vem expor, pretende o sujeito passivo os seguintes esclarecimentos:
 - 6.1. Se a operação que se prende com a emissão da factura mensal à empresa italiana é sujeita a IVA no território nacional, cabendo, nesse caso, ao fabricante italiano solicitar o respectivo reembolso junto da Administração

Fiscal portuguesa; ou se existe a possibilidade de aplicação do mecanismo de reverse-charge, tendo como consequência, a não liquidação de IVA nas facturas emitidas àquele fabricante;

6.2. Se o tratamento a dar, em sede de IVA, relativamente à facturação das peças utilizadas e à facturação da mão de obra é o mesmo, ou, se a facturação das peças é uma operação não sujeita a imposto, atendendo a que as mesmas se encontram incluídas no preço de venda do veículo;

6.3. Se a venda ao fabricante italiano das peças substituídas (avariadas) e expedidas para Itália, configura uma transmissão intracomunitária de bens isenta ao abrigo do art.º 14.º do RITI.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA SITUAÇÃO

7. Relativamente às reparações de bens durante o período de garantia, é entendimento administrativo, veiculado através do ofício-circulado n.º 49424 de 1989.05.04, da então Direcção de Serviços de Concepção e Administração, o seguinte:

"1. As reparações efectuadas, no decurso do chamado período de garantia, só se consideram operações não sujeitas a imposto, enquanto efectuadas a título gratuito, na medida em que sempre se entendeu que elas se encontram tacitamente incluídas no preço de venda do bem abrangido pela garantia, não sendo, conseqüentemente, assimiladas a operações a título oneroso, como o seriam, noutras circunstâncias, face ao disposto no art.º 3.º n.º 3 alínea f) e art.º 4.º n.º 2 alínea b) do CIVA.

No entanto, quando as referidas prestações de serviços (com ou s/aplicação de materiais) são objecto de facturação, está-se, inequivocamente, na presença de operações efectuadas a título oneroso e, conseqüentemente, tributáveis nos termos normais do Código do IVA.

2. Nestes termos, sempre que haja facturação das referidas reparações, isto é, um débito a terceiros (seja ao cliente, seja ao concessionário, seja ao fabricante), haverá liquidação de imposto, o mesmo acontecendo se, em vez de um débito efectuado pelo reparador ou concessionário, há um crédito comunicado pelo concessionário ou fabricante.

(...)

4. No caso de trabalhos de recuperação, por parte do destinatário, de peças ou de material que não foi recebido em boas condições e de que resulta, por razões de responsabilidade imputáveis ao fornecedor, um débito ao referido fornecedor ou um crédito por este emitido, há sempre lugar à liquidação de IVA. (...)

5. O momento em que deverão ser considerados como realizados os serviços para efeitos da exigibilidade do imposto é o da data em que o representante ou concessionário, através do documento que para o efeito lhe é enviado, conhece o montante das reclamações aceites.

(...)

7. Finalmente, refere-se que, nos termos do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31/12 (em vigor à data da informação), "os sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional terão direito ao reembolso do imposto

sobre o valor acrescentado (IVA) que suportaram em transmissões de bens e prestações de serviços aqui efectuados ... ", desde que reunidas as condições previstas no aludido diploma".

8. Quanto às transmissões intracomunitárias de bens, refere-se que, de acordo com o estipulado na alínea a) do art.º 14º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), as transmissões de bens para outro Estado membro, efectuadas por um sujeito passivo de imposto dos referidos na alínea a), n.º 1 do art.º 2.º do mesmo diploma, beneficiam da isenção aí prevista, desde que, verificadas as seguintes condições:

- os bens sejam expedidas ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro; e
- o adquirente se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado membro, tenha indicado o respectivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

9. A falta de qualquer destes requisitos determinará para o transmitente a obrigação de liquidar imposto.

10. Não existindo, na legislação do IVA, norma que indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção, foram emitidas instruções administrativas através do ofício-circulado n.º 30009, de 1999.12.10, desta Direcção de Serviços, segundo as quais a comprovação da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada, recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente os que se encontram identificados no ponto 4 do referido ofício-circulado e que se transcrevem:

"- os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte ("Airwaybil I" - AWB) ou o conhecimento de embarque ("Bill of landing"-B/L);

- os contratos de transporte celebrados;
- as facturas das empresas transportadoras;
- as guias de remessa; ou
- a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária".

11. Por último, refira-se que, os sujeitos passivos que efectuem transmissões de bens isentas ao abrigo do art.º 14.º do RITI, têm a obrigatoriedade de proceder, nos termos da alínea c), n.º 1 do art.º 23.º do mesmo diploma, à entrega de um anexo recapitulativo (actualmente declaração recapitulativa), respeitante às mesmas, juntamente com a declaração periódica do imposto a que se refere o art.º 41.º do CIVA.

CONCLUSÃO

12. Pelo exposto, relativamente às questões colocadas pelo sujeito passivo nos pontos 6.1. e 6.2. desta informação, e atendendo ao determinado no

ofício-circulado n.º 49424 de 1989.05.04, as operações aí mencionadas, configuram operações subsumíveis no conceito de transmissões de bens e prestações de serviços tributadas nos termos gerais do CIVA.

13. De facto e embora as reparações (prestação de serviços e fornecimento de peças), efectuadas directamente ao cliente final no decurso do período de garantia, sejam consideradas não sujeitas a imposto, no caso concreto, está-se perante operações que são objecto de facturação entre o sujeito passivo e os concessionários e o sujeito passivo e o fabricante (resultantes, eventualmente, de obrigações contratuais), que são sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado.

14. Assim, na facturação mensal efectuada pelo sujeito passivo ao fabricante italiano, no sentido de ser reembolsado dos valores pagos aos concessionários, há lugar à liquidação do imposto à taxa normal.

15. Por sua vez e tendo em conta o disposto no art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31/12 (em vigor à data da informação), o imposto suportado em território nacional pelo fabricante italiano respeitante às operações atrás descritas, pode ser objecto de reembolso ao abrigo do referido diploma, desde que seja solicitado nos termos exigidos e reúna as condições aí determinadas.

16. Quanto à questão colocada no ponto 6.3. e tal como já foi referido anteriormente nesta informação, a transmissão das peças substituídas, efectuada ao fabricante italiano, pode beneficiar da isenção prevista na alínea a) do art.º 14.º do RITI, cumpridos que sejam os requisitos aí estabelecidos.