

FICHA DOUTRINÁRIA

| | |
|---------------|--|
| Diploma: | Código dos Impostos Especiais de Consumo |
| Artigo/Verba: | Art.4º - Incidência subjectiva |
| Assunto: | ISP - Incidência subjetiva - Comercialização de eletricidade para a mobilidade elétrica |
| Processo: | 25491, com despacho de 2024-01-23, do Diretor de Serviços da DSIECIV (IEC), por subdelegação |
| Conteúdo: | I. O Pedido de Informação Vinculativa |

Através de Pedido de Informação Vinculativa, foi solicitado enquadramento para a seguinte situação fáctica:

- A Requerente é uma sucursal em Portugal de entidade constituída ao abrigo do direito alemão, cuja atividade se desenvolve no âmbito do setor automóvel;
- Em Portugal, a Requerente encontra-se registada sob o código de Atividade Económica 45200 - Manutenção e reparação de veículos automóveis;
- De acordo com a Certidão de Registo Comercial, encontra-se incluído no objeto social da Requerente, entre outros, a distribuição de produtos para o carregamento de veículos elétricos "plug-in";
- O grupo no qual a Requerente se insere incrementou a comercialização de veículos movidos a energia elétrica;
- A Requerente pretende disponibilizar aos seus clientes, através de uma aplicação (App), um serviço de mobilidade elétrica no que concerne ao carregamento dos veículos da sua marca, em postos localizados em vários países, nos quais se inclui Portugal;
- A aplicação acompanhará todo o processo de carregamento pelos seus utilizadores, desde a localização de um ponto de carregamento, ao carregamento propriamente dito, até ao processamento da faturação relativa ao carregamento de energia, pretendendo a Requerente ser Fornecedor de Serviços de Mobilidade única e exclusivamente para os seus clientes;
- Para esse efeito, a Requerente irá contratar com um Terceiro, (sociedade de direito alemão) por forma a garantir aos utilizadores dos seus veículos o acesso, em Portugal, a pontos de carregamento para a mobilidade elétrica;
- Nos termos deste contrato, o Terceiro será responsável por estabelecer a ligação com a Entidade Gestora da Rede de Mobilidade Elétrica Nacional - Mobi.e e e ainda por cumprir todos os procedimentos administrativos junto da Direção Geral de Energia e Geologia, por forma a obter todos os licenciamentos e autorizações para atuar como fornecedor de serviços de mobilidade elétrica;
- Consequentemente, este Terceiro obterá Licença de Operador de Pontos de Carregamento (OPC) e Licença de Comercializador de Eletricidade para a Mobilidade Elétrica (CEME);
- O Terceiro poderá disponibilizar o acesso aos pontos de carregamento a outros utilizadores;
- O objetivo da Requerente é oferecer aos adquirentes de veículos da sua marca, serviços de carregamento sem necessidade de estabelecer uma conexão direta com a Mobi.e ou com a DGEG, não tendo assim que obter licenciamentos para operar no mercado da mobilidade elétrica em Portugal;
- Quanto à faturação, o Terceiro irá receber fatura oriunda do fornecedor de eletricidade contratado, refletindo os consumos dos postos de carregamento

utilizados pelos clientes da Requerente, em Portugal;

- Posteriormente, o Terceiro irá faturar mensalmente à Requerente a quantidade de eletricidade efetivamente consumida, em Portugal, pelos clientes da Requerente, bem como pelo uso dos postos de carregamento, acrescida de uma remuneração mensal pela "utilização" da licença;
- Por fim, a Requerente irá faturar diretamente aos utilizadores da sua plataforma pelos carregamentos de eletricidade efetuados nos respetivos veículos elétricos.

Assim, resumindo, pretende a Requerente a confirmação de que no âmbito da operação de disponibilização aos seus clientes de acesso aos postos de carregamento elétrico detidos por um terceiro, não deve a Requeente ser qualificada enquanto sujeito passivo de ISP, na aceção da alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do CIEC, encontrando-se excluída do âmbito de incidência subjetiva deste imposto.

II. Análise

De acordo com a factualidade relatada no Pedido de Informação Vinculativa (de seguida Pedido), no caso em análise, está em causa uma situação de fornecimento de eletricidade para carregamento de veículos elétricos, através de postos públicos, geridos pela Mobi.e (que assume, nos termos da lei as funções de entidade gestora da rede de mobilidade elétrica - EGME -, no âmbito das atribuições e exercendo as competências que lhe são conferidas pelo Regime Jurídico da Mobilidade Elétrica, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2010, de 26 de abril).

Esse carregamento sucede uma vez que a Requerente, por um lado, celebra contratos com consumidores finais que adquirem veículos elétricos da sua marca, nos termos dos quais lhes providencia o acesso à rede pública de carregamento de veículos elétricos, e por outro, contrata com um Terceiro a disponibilização dos pontos de carregamento e o fornecimento de eletricidade aos seus clientes.

Não se estabelece assim uma relação contratual entre os utilizadores dos veículos e o Terceiro que possui as necessárias licenças para operar no âmbito da comercialização de eletricidade e da mobilidade elétrica e fornece por essa via o consumidor final, mas apenas entre a Requerente e os utilizadores dos veículos.

Vejamos qual o enquadramento legal proporcionado pelo Código dos Impostos Especiais de Consumo (de seguida CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, legislação determinante estando em causa a qualificação (ou não) como sujeito passivo de ISP de certa entidade.

Prevê o CIEC, no âmbito dos impostos especiais de consumo, e no que à eletricidade especificamente diz respeito, que o facto que determina o nascimento da obrigação tributária corresponde ao fornecimento de eletricidade ao consumidor final (cfr. n.º 2 do artigo 7.º do CIEC).

Consequentemente, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC, considera-se introdução no consumo, para efeitos de exigibilidade de imposto, o fornecimento de eletricidade ao consumidor final, o autoconsumo e a aquisição de eletricidade por consumidores finais em mercados organizados.

Ora de acordo com a factualidade descrita no Pedido, é o Terceiro que, na qualidade de CEME (comercializador de eletricidade para a mobilidade elétrica) fornece a eletricidade ao consumidor final, praticando assim aquilo que nos parece ser o ato de introdução no consumo.

Porém, este Terceiro não estabelece uma relação contratual com os consumidores finais. Como referido anteriormente, é a Requete que mantém uma relação contratual com os utilizadores dos veículos, constituindo o último elo da cadeia comercial com o consumidor final, que não conhece outros intervenientes.

Constata-se assim que este caso se apresenta como "sui generis", pois a situação comum é aquela em que o operador que se encontra registado como comercializador de eletricidade para a mobilidade elétrica tem uma relação comercial direta com os consumidores finais que procedem aos carregamentos dos veículos, faturando-lhes diretamente a eletricidade consumida.

Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea b), do CIEC são considerados sujeitos passivos do imposto, no caso de fornecimento de eletricidade ao consumidor final, entre outros, os comercializadores e os comercializadores para a mobilidade elétrica.

Nesta decorrência, dispõe o n.º 3 do artigo 96.º-A do CIEC que as quantidades de eletricidade a declarar para introdução no consumo são as quantidades faturadas aos clientes consumidores finais.

Verifica-se assim, que o próprio CIEC parece partir do pressuposto de que a entidade que fornece energia elétrica como comercializador para a mobilidade elétrica coincide com a entidade que fatura ao consumidor final.

Não ocorrendo tal coincidência numa única e mesma entidade, há que definir qual será o elemento preponderante para determinar quem é o sujeito passivo do imposto. Considera-se que este elemento será a qualidade de comercializador de eletricidade para a mobilidade elétrica, e, portanto, a qualidade de fornecedor de eletricidade ao consumidor final, e não a circunstância de emitir faturação ao consumidor final.

Consequentemente, no quadro factual apresentado pela Requerente, será o Terceiro que deve ser considerado como sujeito passivo de ISP, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea b) do CIEC.

Portanto, será de admitir que num caso como o presente, a entidade que é o sujeito passivo de imposto por fornecer eletricidade ao consumidor final, não emite faturação ao consumidor final. Porém, as quantidades de eletricidade a declarar pelo Terceiro, na qualidade de sujeito passivo, nas declarações de introdução no consumo devem corresponder:

- às quantidades de eletricidade fornecidas através da rede Mobi.e aos consumidores finais clientes da Requerente;
- E simultaneamente
- às quantidades de eletricidade faturadas pelo Terceiro à Requerente e pela Requerente aos seus clientes utilizadores dos veículos da sua marca.

O Terceiro, como sujeito passivo de imposto, terá que cumprir as obrigações decorrentes do CIEC, nomeadamente do artigo 96.º-A, ainda que com as necessárias adaptações:

- Registrar-se na estância aduaneira competente para cumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente declarativas;
- Manter um registo da faturação, que permita a identificação dos clientes (da Requerente no presente caso) e o apuramento das quantidades fornecidas;
- Permitir a realização de controlos que possibilitem à autoridade aduaneira relacionar as quantidades fornecidas e faturadas por cliente com as correspondentes declarações de introdução no consumo;
- No momento do registo na estância aduaneira competente, o comercializador deve indicar a localização do registo da faturação atrás referido.