

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 15.º
- Assunto: Entrepasto fiscal não aduaneiro - Bens sujeitos a Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas (IABA), de um entreposto para um armazém (...)
- Processo: n.º 2730, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-12-15.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

O consulente encontra-se registado para efeitos fiscais com a actividade principal de "Comércio por grosso de café, chá, cacau e especiarias" - CAE 46370 e com as actividades secundárias de "Comércio a retalho outros estabelecimentos não especializados, com predominância de produtos alimentares, bebidas ou tabaco" - CAE 47112, "Reparação e manutenção de máquinas de equipamentos" - CAE 33120 e de "Comércio por grosso de outras máquinas e equipamentos" - CAE 46690. Em sede de IVA encontra-se enquadrado no regime normal de tributação, com periodicidade mensal. No presente pedido de informação vinculativa, pretende ser esclarecido do procedimento a adoptar, em sede de IVA, aquando da transferência de bens sujeitos a Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas (IABA), de um entreposto para um armazém sem qualquer estatuto, do mesmo operador, localizado na Região Autónoma dos Açores.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. Refere o consulente que tendo a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo sido auscultada sobre a questão que vem colocar, se pronunciou da forma que a seguir se transcreve: "Considerando a necessidade em esclarecer se na transferência de bens de um entreposto não aduaneiro/fiscal para um armazém sem estatuto (aduaneiro ou fiscal), do mesmo titular, é ou não devido e exigível IVA, e caso se verifique a exigibilidade definir qual o documento de suporte à liquidação do imposto; Considerando que a Direcção-Geral dos Impostos foi auscultada sobre a matéria em apreço, a fim de se uniformizarem entendimentos; De harmonia com o despacho de 21 de Junho de 2007, do Senhor Subdirector-Geral,, esclarece-se o seguinte:

1. Face ao disposto no n.º 6 do artigo 15.º do Código do IVA, no momento da saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro/fiscal, ocorre o facto gerador e a exigibilidade do imposto, independentemente de existir uma transmissão ou uma mera transferência dos mesmos.

2. Assim, o IVA deverá ser liquidado por quem os faça sair do regime de entreposto não aduaneiro/fiscal, na factura (quando se verifique uma transmissão) ou num documento interno (no caso de transferência dos bens de um entreposto não aduaneiro/fiscal para um armazém sem estatuto).

3. Numa situação de mera transferência, deverá ser emitido, para o efeito, um documento interno no qual constará o IVA, que será levado, pelo sujeito passivo, à declaração periódica de imposto correspondente ao período em que ocorre a sua exigibilidade, tendo direito à dedução imediata.

4. Para além desse documento interno, o sujeito passivo deverá ainda possuir: - Documento aduaneiro específico do regime aplicável aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (DIC) que constitui prova bastante da saída dos bens do entreposto não aduaneiro/fiscal para os armazéns sem estatuto; e, - Documento de transporte nos termos do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, caso o movimento físico dos bens em referência implique o transporte dos mesmos. Levanta-se agora a questão relativamente a uma situação de transferência para um armazém sem estatuto, sito na RAA. Em condições normais a transferência de bens de um estabelecimento para outro do mesmo operador não dá lugar a liquidação do imposto na medida em que não estamos perante qualquer transmissão de bens ou operação assimilada. Só que agora, estamos na presença de bens que entraram em Portugal isentos de IVA, por terem como destino um dos locais previstos no n.º 1 do artigo 15.º do CIVA. Diz-nos a Circular n.º 21/2004, da DGAIEC, que: 3. Assim sendo, os bens sujeitos ao IABA que são transmitidos pelos depositários autorizados com destino às regiões Autónomas apenas beneficiam de isenção do IVA, ao abrigo do artigo 15.º do respectivo Código, quando se destinam a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro/fiscal.

4. Caso contrário, isto é, se os bens sujeitos ao IABA transmitidos pelos depositários autorizados com destino às Regiões Autónomas não se destinam a ser sujeitos ao regime de entreposto não aduaneiro/fiscal, não beneficiam de isenção do IVA, devendo o imposto ser liquidado na factura emitida como suporte à operação, às taxas aplicáveis no Continente. Por sua vez, o valor tributável do IVA deverá ser determinado sem inclusão do IABA, considerando que este imposto não é devido naquela fase do circuito económico.

5. Com efeito, na situação referida no ponto anterior, ainda que os bens beneficiem do regime de suspensão do IABA ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 66.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, não existe qualquer paralelismo em sede do IVA, pelo que o imposto é devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro/fiscal, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 15.º do Código do IVA.

6. Os princípios supra explanados igualmente se aplicam às transmissões de bens sujeitos a IABA efectuadas a partir das Regiões Autónomas com destino ao Continente e entre aquelas Regiões, com as necessárias adaptações ao nível das taxas do imposto a aplicar nessas operações".

2. Face às orientações da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, o consulente, nas várias situações que se lhe deparam, tem adoptado os seguintes procedimentos:

2.1. Aquando da saída dos bens do entreposto com destino ao seu armazém de distribuição, procede à liquidação dos IEC e, em documento interno (Guia de transferência de armazém), liquida o correspondente

IVA, que deduz.

2.2. Posteriormente, quando os bens à saída do armazém são objecto de transmissão, procede, nos termos gerais, à respectiva liquidação do IVA. Por outro lado, quando se trata da mera transferência de bens entre os seus armazéns, não liquida o imposto, documentando sempre estas transferências através de "guias de transferência".

2.3. No caso da transferência de bens do entreposto para um seu armazém sem qualquer estatuto nas Regiões Autónomas, face ao que dispõe o n.º 6 do artigo 15.º do CIVA, procede, em documento interno, à liquidação do IVA, que deduz. Em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 85.º do CIEC, não procede à liquidação do IABA, que será liquidado naquela Região Autónoma aquando do desembarque das mercadorias.

3. Atendendo a que alguns dos consultores do consulente entendem que na última situação descrita não há lugar a liquidação do IVA na transferência dos bens, vem solicitar a emissão de parecer vinculativo sobre o assunto.

ENQUADRAMENTO LEGAL E CONCLUSÃO

4. O artigo 15.º do Código do IVA (CIVA) prevê na alínea a) do seu n.º 1 que se encontram isentas as importações de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro, desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto se mantiverem nesse regime.

5. Beneficiam, igualmente, de isenção, as transmissões de bens que se destinem a ser colocados sob qualquer um dos regimes enunciados nos n.ºs i) a v) da alínea b) do n.º 1 do referido artigo, dos quais se realça o regime de entreposto não aduaneiro.

6. Também as aquisições intracomunitárias de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro, estão isentas por força do n.º 7 do artigo 15.º do CIVA.

7. Por outro lado, determina a alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo que estão também isentas *"As transmissões de bens e as prestações de serviços a eles directamente ligadas, efectuadas nos locais ou sob os regimes referidos na alínea b), enquanto se mantiverem numa das situações ali mencionadas"*.

8. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo e para efeitos da subalínea v) da referida alínea b), consideram-se entrepostos não aduaneiros: *"a) Os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo; b) Os locais autorizados de acordo com a legislação aplicável, relativamente aos bens não abrangidos pelo disposto na alínea anterior"*.

9. Podem, ainda, beneficiar do regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com a alínea c) do n.º 5 do artigo 15.º do CIVA, os bens cuja transmissão se destine a ser efectuada "Por um sujeito passivo, nos termos previstos nas alíneas l), m, e n) do n.º 1 do art.º 14.º".

10. Interessa esclarecer que só é concedida autorização para a colocação em regime de entreposto não aduaneiro, aos bens mencionados nos n.ºs 4 e 5 do artigo 15.º, entre os quais, bens sujeitos a impostos sobre o consumo,

sejam os mesmos nacionais ou oriundos de outros Estados membros da União Europeia ou de países terceiros.

11. Estabelece o n.º 6 do referido artigo que *"O imposto é devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro a quem os faça sair, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiverem naquele regime"*.

12. Decorre das normas anteriormente citadas que os bens só podem beneficiar da isenção prevista no artigo 15.º do CIVA enquanto permanecerem num dos regimes ali enunciados, nomeadamente no regime de entreposto não aduaneiro.

13. As isenções consignadas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 15.º consubstanciam-se, de facto, numa suspensão de imposto que virá a ser exigido aquando da saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro, por quem os faça sair, em conformidade com o previsto no n.º 6 do mesmo artigo.

14. Efectivamente, o n.º 6 do artigo 15.º do CIVA impõe que se proceda a liquidação do IVA aquando da saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro, independentemente de tal saída significar a sua transmissão ou a mera transferência para um local que não tenha o mesmo estatuto que o anterior.

16. Pelo exposto e estando em causa, no caso concreto, a transferência de bens de um entreposto do consulente para um seu armazém sem qualquer estatuto, nas Regiões Autónomas, há lugar a liquidação do imposto, nos termos do n.º 6 do artigo 15º do CIVA.