

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: alínea b) e d), do n.º 1 e n.º3, do art. 15.º.

Assunto: Entrepasto não aduaneiro – Operações relacionadas com produção de vinhos.

Processo: n.º 285, por despacho de 2010-02-04, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.

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.

1. A consulente encontra-se registada para efeitos fiscais com a actividade principal de “Produção de vinhos comuns e licorosos” – CAE 11021 e com a actividade secundária de “Viticultura” – CAE 01210. Em sede de IVA tem enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal e com dedução integral do imposto.

2. A questão que é colocada no presente pedido de informação prende-se com a isenção prevista no art.º 15.º do Código do IVA (CIVA), mais concretamente se são susceptíveis de beneficiar da isenção prevista na subalínea V, da alínea b), bem como da alínea d), ambas do n.º 1 do referido artigo, respectivamente:

- A aquisição de materiais de engarrafamento, nomeadamente de garrafas, rolhas, cápsulas, rótulos, caixas, cones, gargantilhas e outros componentes de produto, efectuada pela consulente a fornecedores nacionais, e que serão utilizados no engarrafamento de vinhos que são propriedade de outras empresas do Grupo (titulares de entrepostos não aduaneiros de produção); e

- O débito emitido pela consulente àquelas empresas pelas prestações de serviços de engarrafamento e respectivos materiais utilizados no mesmo.

3. De acordo com a subalínea V da alínea b), n.º 1 do art.º 15.º do Código do IVA (CIVA), estão isentas de imposto as transmissões 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.

4. Estabelece a alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo que estão igualmente 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”*.

5. Encontram-se abrangidos por esta isenção os bens que vão ser fisicamente incorporados nos bens produzidos no entreposto não aduaneiro ou os que, sem posterior transformação ou complemento de fabrico, aguardam nesse regime a posterior comercialização.

6. É o caso das matérias-primas, incorporadas ou a incorporar fisicamente nos produtos fabricados, e dos bens adquiridos para complemento do fabrico, ou seja, os que não têm consumo final nos entrepostos não aduaneiros.

7. O mesmo já não acontece com as matérias subsidiárias ou de consumo

que, embora utilizadas no processo produtivo não se incorporam fisicamente nos bens finais obtidos, à semelhança do que acontece com os bens do activo imobilizado, sejam viaturas, maquinismos e outros equipamentos fabris ou administrativos, edifícios, etc. Todos estes bens têm uma utilização definitiva ou um consumo final nos entrepostos não aduaneiros e como tal são afastados da isenção prevista no art.º 15.º do CIVA.

8. O n.º 3 do art.º 15.º do CIVA, esclarece o que se considera entreposto não aduaneiro, englobando em tal conceito:

- Os locais autorizados nos termos do art.º 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo;
- Os locais autorizados de acordo com a legislação aplicável, relativamente aos bens não abrangidos pelo disposto na alínea anterior.

9. Refira-se ainda que, de acordo com o disposto no n.º 8 do art.º 29.º do CIVA, as transmissões de bens e as prestações de serviços isentas, nomeadamente, ao abrigo das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 15.º do mesmo diploma, devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.

10. A falta dos documentos anteriormente mencionados determina, nos termos do n.º 9 do referido art.º 29.º, a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

11. No caso concreto e face ao tipo de bens descritos e adquiridos pela consulente (garrafas, rolhas, cápsulas, rótulos, caixas, cones, gargantilhas e outros componentes de produto) para proceder ao engarrafamento do vinho, afigura-se que os mesmos, não perdendo a sua individualidade física, são incorporados no bem produzido no entreposto não aduaneiro (vinho engarrafado).

12. Deste modo, as transmissões de tais bens à consulente (embora a mesma não seja a proprietária dos vinhos que serão objecto do engarrafamento), beneficiam da isenção prevista na subalínea V da alínea b) do n.º 1 do art.º 15.º do CIVA, devendo, contudo, a consulente emitir uma declaração, nos termos do n.º 8 do art.º 29.º do CIVA, indicando aos respectivos fornecedores o destino que lhes irá ser dado.

13. No que respeita ao débito referente ao custo dos respectivos materiais de engarrafamento, efectuado pela consulente às outras empresas do Grupo, importa referir que segundo o disposto no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, o conceito de prestação de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da actividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias. Daí resulta que a noção de prestação de serviços abrange, regra geral, os débitos relativos ao reembolso de despesas.

14. De facto, apenas o débito das quantias pagas em nome e por conta dos clientes, respeitantes a encargos por conta destes, não são passíveis de tributação em IVA, sendo para o efeito, necessário que as facturas ou documentos equivalentes tenham sido originariamente emitidas em nome dos clientes e contabilizados em contas de terceiros apropriadas, de acordo

com a alínea c) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA.

15. Fora destas circunstâncias, o débito aos clientes de quaisquer encargos suportados, e não obstante esse débito corresponder a um mero reembolso, dará lugar a liquidação do IVA, por se considerar uma prestação de serviços face ao disposto no art.º 4.º do CIVA. Contudo, tem sido entendimento destes Serviços que o débito de despesas deve ser efectuado do seguinte modo:

- Se o débito for efectuado sem qualquer discriminação, a respectiva facturação far-se-á à taxa normal;
- Caso o débito seja feito de forma discriminada, segundo a natureza de cada um dos componentes da despesa, a respectiva tributação far-se-á à taxa respectiva prevista no Código do IVA para cada um deles;
- Caso se trate de um débito de operações isentas, este beneficia da referida isenção.

16. Assim, se o débito a efectuar aos clientes da consulente (outras empresas do Grupo) respeitante ao custo suportado com a aquisição dos materiais utilizados no âmbito do processo de engarrafamento, for devidamente discriminado e de igual valor ao que foi debitado pelo fornecedor, uma vez que está relacionado com operações isentas ao abrigo do art.º 15.º do CIVA, beneficia igualmente da referida isenção, devendo no documento a emitir e para efeitos do cumprimento da alínea e) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, indicar o motivo da não liquidação do imposto.

17. No que respeita às prestações de serviços de engarrafamento do vinho, efectuadas pela consulente às outras empresas do Grupo (titulares de entrepostos não aduaneiros de produção), dado que as mesmas estão directamente ligadas aos bens colocados em regime de entreposto não aduaneiro, beneficiam da isenção prevista na alínea d) do n.º 1 do art.º 15.º do CIVA, devendo tal isenção ser, igualmente, comprovada nos termos do n.º 8 do art.º 29.º do CIVA.