

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 3º
9º, nº 31
35º

Assunto: Transmissão gratuita no âmbito de um contrato de concessão

Processo: A100 2005079– despacho do SDG dos Impostos, em substituição do Director-Geral, em 24-01-06

Conteúdo: **PRETENSÃO DA EXPONENTE**

1. De acordo com os elementos que faculta, a exponente celebrou com a Empresa Y, em, um contrato de concessão, por um período de 15 anos, do estaleiro de preparação e creosotagem de peças e travessas de madeira, situado em..... O referido contrato foi objecto de renegociação em e, na mesma data, a Empresa Y autorizou a subconcessão à firma Empresa Z, constituída pela exponente especificamente para a realização desta actividade.

2. Entretanto, a posição contratual da Empresa Y foi ocupada pela Empresa X, por força do Decreto-Lei nº NNN.

3. Segundo a consulente, em conformidade com a cláusula 13ª do contrato de concessão, todos os investimentos e obras realizados pela Exponente/ Empresa Z com vista à realização do plano de investimentos subjacente à concessão, ingressariam no património da Empresa Y, actualmente Empresa X.

4. No entanto, os referidos investimentos e obras realizadas terão sido suportados e ingressaram no imobilizado da Empresa Z, tendo os mesmos consistido na remodelação das instalações existentes e na instalação, no mesmo local, de novas instalações fabris. Todas as infra-estruturas e equipamentos construídos, adquiridos ou remodelados, estão localizados no complexo C, propriedade actual da Empresa X.

5. Terminado o período contratual da concessão, pretende abater ao imobilizado da Empresa Z os respectivos bens e equipamentos que, nos termos do contrato, serão transferidos gratuitamente para a plena posse e uso da Empresa X, que se entende como "proprietária jurídica" dos bens, por força do título contratual.

6. Considera que, resultando esta transferência da estrita observância do contrato de concessão, não existe uma transacção ou prestação de serviços que pareça justificar qualquer liquidação em sede de IVA. No entanto, para que proceda correctamente do ponto de vista fiscal, coloca, em concreto, as seguintes questões:

a) *"Estarão a Empresa Z ou a Exponente obrigadas à emissão de factura, de todos os bens que, estando no seu imobilizado patrimonial, constituam propriedade jurídica da Empresa X, em conformidade com o texto do contrato de concessão e seu adicional?"*

b) *Em caso afirmativo, e uma vez que a formalização da transmissão se fará por preço zero, haverá lugar à liquidação de IVA?"*

c) *Poderá esta operação ser enquadrada no disposto no nº 4 do artº 3º do*

CIVA, sendo assim considerada uma operação não sujeita a imposto, no pressuposto que:

-os equipamentos e infra-estruturas a transmitir constituem um ramo de actividade independente da empresa (creosotagem de travessas e peças de madeira) e são suficientes para a manutenção dessa mesma actividade;

-a Empresa X é um sujeito passivo de imposto;

-ainda, irá haver novo aditamento ao contrato de concessão em que as partes prolongam por mais 5 anos a concessão do desenvolvimento da actividade de creosotagem de travessas pela Empresa Z mas em novos moldes, passando a Empresa X (como detentora da posse plena e uso das instalações necessárias ao desenvolvimento da actividade), a facturar à Empresa Z um valor mensal pelo uso das instalações? E neste caso será necessário proceder a emissão de factura?

d) Se as respostas às questões anteriores concluírem pela obrigatoriedade de liquidação de IVA, como se determina a base de cálculo, uma vez que a operação será sempre efectuada pelo valor zero? E de que forma deverá ser emitida a factura, atendendo que o valor efectivo da transmissão será nulo e que o valor de base para a liquidação de imposto será diferente deste, tendo em atenção que a Empresa X, como sujeito passivo de IVA, procederá a dedução deste imposto?"

BREVE ANÁLISE DO CONTRATO E SEU ADICIONAL

7. Para poder responder às questões formuladas, torna-se necessário proceder a uma breve análise do contrato e do seu adicional, com o objectivo de identificar e situar as operações no âmbito do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

8. Verifica-se, assim, da leitura do contrato de concessão, bem como do seu adicional, que o modifica substancialmente, que a Empresa Y (mais tarde substituída pela Empresa X) contratou com a Exponente (mais tarde a Empresa Z, por subconcessão autorizada pela Empresa Y), inicialmente por um período de quinze anos, mas, posteriormente, por um período improrrogável de dez anos e seis meses, a preparação e creosotagem de travessas e peças em madeira, com a obrigação de produção de determinados valores mínimos mensais pela Exponente e de determinado consumo mínimo pela Empresa Y, prevendo ainda a possibilidade de venda a terceiros, por parte da segunda contraente (Exponente), incluindo a si própria, retendo a primeira contraente, sempre que ultrapassados os valores mínimos de produção estipulados, uma percentagem do valor da venda do remanescente. O contrato institui uma série de cláusulas de salvaguarda, de expressão pecuniária, relativas às obrigações de ambas as partes.

9. Para a prossecução da actividade referida, a Empresa Y cedeu à Exponente, nos termos do contrato, o estaleiro de creosotagem situado no Complexo C, ficando esta obrigada a proceder à remodelação de edifícios, infra-estruturas e equipamentos nele situados, devendo ainda construir novas instalações e infraestruturas, bem como adquirir e instalar novos equipamentos, tudo de acordo com as listas anexas ao respectivo contrato.

10. Segundo as referidas listas, nomeadamente, os anexos III -"Instalações, Equipamentos e Infra-estruturas a implantar pela Exponente " e IV - "Equipamentos Novos», a remodelação e ampliação consistiu, essencialmente,

na recuperação de máquinas e equipamentos fixos existentes, na melhoria das infra-estruturas viárias e imóveis existentes e das redes de água, luz, incêndios, etc., bem como na aquisição de viaturas e bens de equipamento específicos para o exercício da actividade.

11. De acordo com a cláusula 5 do contrato, pela concessão do estaleiro de preparação e creosotagem, a Exponente pagaria à Empresa Y, nos termos do contrato original, a quantia anual de 34 700 000\$00 (€ 173 285,13). Esta cláusula foi reformulada pelo adicional ao contrato, passando a Exponente a ter de pagar à Empresa Y uma anuidade de 1 500 000\$00 (€ 7 481,97), actualizada em Janeiro de cada ano, de acordo com a taxa de inflação do ano civil anterior, publicada pelo Banco de Portugal.

12. De acordo com o referido na cláusula 9 do contrato, a Empresa Y terá concedido à Exponente um adiantamento de Esc. 150 000 000\$00 (€ 748 196,85), por conta dos investimentos em equipamentos e infra-estruturas que esta se obrigou a realizar nos termos contratuais. Este montante seria liquidado nos trinta dias seguintes à recepção da factura e de garantia bancária de igual montante e seria deduzido proporcionalmente na facturação relativa ao valor do material fornecido à Empresa Y, no primeiro período de produção, até reembolso integral, após o que seria libertada a garantia.

13. Ainda nos termos da mesma cláusula, reformulada pelo adicional ao contrato, a amortização técnica dos investimentos em infra-estruturas e equipamentos a realizar pela Exponente, seria efectuada pela mesma, sem prejuízo do seu ingresso no património da Empresa Y, à medida da sua realização ou aquisição. Esta cláusula 9 do contrato previa inicialmente o pagamento pela Empresa Y, de quinze prestações anuais de valor igual a 34 700 000\$00 (€ 173 285,13), como forma de liquidação dos referidos investimentos em infraestruturas e equipamentos, mas, na redacção dada pelo adicional ao contrato esta obrigação foi suprimida, ficando estabelecido que o prazo médio de amortização desse investimento seria igual ao período de vigência do contrato (dez anos e seis meses), sendo que, no final desse período, a Empresa Y não teria de pagar à Exponente qualquer valor contabilístico ou residual pelo ingresso dos bens e infra-estruturas no seu património.

14. De harmonia com o nº 9 da cláusula 4, na redacção dada pelo adicional ao contrato, a Exponente deveria pagar à Empresa Y 5% do valor da facturação relativa aos seus fornecimentos de travessas e peças de madeira a quaisquer entidades além da Empresa Y, incluindo à própria Exponente, quando ultrapassados os valores mínimos de produção constantes da grelha anexa ao contrato.

15. Refere também o contrato, relativamente a facturação e condições de pagamento, na sua cláusula 7 conjugada com o artº 6º. do adicional ao mesmo, que, no final de cada período de produção, a Exponente deveria emitir à Empresa Y notas de débito ou de crédito para acerto da facturação por si emitida nesse período, tendo em conta a aplicação dos preços corrigidos de acordo com o previsto no ponto 2 da cláusula 6, o adiantamento concedido pela Empresa Y nos termos definidos no ponto 1.1 desta cláusula 7 (a que corresponde um adiantamento de 40% do valor total de travessas a facturar em cada período de produção anual) e do valor a pagar à Empresa Y nos termos do nº 9 da cláusula 4, ou seja, 5% do valor da facturação relativo ao remanescente na produção de travessas no respectivo período de produção.

ANÁLISE E ENQUADRAMENTO DAS QUESTÕES SUSCITADAS

16. Do contrato releva, genericamente, que a Empresa Y cedeu à Exponente, temporariamente e a título oneroso, a exploração do estaleiro de preparação e creosotagem de peças e travessas de madeira, situado nas suas instalações do Complexo C.

17. Para a prossecução dessa actividade, a Exponente ficou contratualmente obrigada a promover, por sua conta, benfeitorias nas instalações fabris concessionadas, devendo ingressar no seu activo imobilizado os bens e equipamentos adquiridos no âmbito de tal renovação/ampliação.

18. Os investimentos vieram a ser realizados pela Empresa Z, que assumiu a exploração da actividade, por subcontratação com a Exponente e com a anuência escrita da Empresa Y, tendo os bens e equipamentos adquiridos ingressado no seu imobilizado. Ou seja, a Empresa Z adquiriu os bens e equipamentos e terá, provavelmente, exercido o direito à dedução do imposto (embora nada se diga quanto a esta matéria).

19. Terminado o período contratual de concessão da exploração da unidade fabril, esta é devolvida à proprietária com todas as benfeitorias realizadas, sendo, nos termos do contrato, os bens adquiridos e imobilizados pela Empresa Z transmitidos a título gratuito para a Empresa X, actual detentora da posição contratual em substituição da Empresa Y e titular dos bens, equipamento e infra-estruturas concessionados.

20. Esta transmissão gratuita do imobilizado da Empresa Z para a Empresa X, configura uma transmissão de bens sujeita a IVA e dele não isenta. Com efeito, não se aplica aqui o disposto no nº 4 do artº 3º do Código do IVA, porquanto não estamos perante uma cessão, onerosa ou gratuita, de um estabelecimento comercial, ou de um património ou parte do mesmo, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente. Trata-se, meramente, no termo do prazo contratual da concessão temporária da exploração, da devolução do estabelecimento industrial à sua proprietária com todos os melhoramentos e benfeitorias realizados pela concessionária e, neste sentido, se, no âmbito da devolução do estabelecimento industrial, a concessionária cessante transmite em simultâneo bens e equipamentos que, entretanto, afectou à sua esfera patrimonial, ainda que a título gratuito, estas operações são assimiladas a transmissões de bens, tributáveis pelo disposto na alínea f) do nº 3 do artº 3º do CIVA, segundo o qual se consideram ainda transmissões de bens, ressalvado o disposto no artº 25º, a afectação permanente de bens da empresa a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

21. Por outro lado, a transmissão dos melhoramentos ou benfeitorias realizadas pelo concessionário são operações igualmente sujeitas a IVA, uma vez que, enquanto transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, a transmissão de benfeitorias inclui-se plenamente no conceito de transmissão de bens consagrado no nº 1 do artº 3º do CIVA.

22. No entanto, de harmonia com a alínea h) do nº 5 do artº 2º do Código do Imposto Municipal Sobre as Transacções Onerosas de Imóveis (CIMT), as transmissões de benfeitorias em bens imóveis são tributadas em IMT e, por conseguinte, isentas de IVA nos termos do nº 31 do artº 9º do CIVA. Caso

ocorra ou tenha ocorrido a situação descrita, ficará o sujeito passivo obrigado à disciplina do artº 23º do CIVA, no que respeita ao exercício do direito à dedução do imposto por si suportado para a realização das suas operações tributáveis, uma vez que realiza simultaneamente operações tributadas e isentas que não conferem o direito à dedução.

23. Por outro lado ainda, a existirem, no imobilizado agora transmitido, bens imóveis relativamente aos quais tenha havido dedução do imposto, deverá o sujeito passivo proceder à regularização da dedução efectuada, nos termos do nº 1 do artº 25º do CIVA.

24. Quanto à determinação do valor tributável nas operações em análise, determina a alínea b) do nº 2 do artº 16º que, na afectação de bens da empresa a fins alheios à mesma, ou na sua transmissão gratuita, o valor tributável é o preço de aquisição dos bens, ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da sua realização. Significa isto que, na formação do valor tributável, haverá que considerar a normal desvalorização monetária e, por outro lado, deverá atender-se à depreciação do bem, de modo a que se determine o valor do bem no estado de utilização, no momento da alienação.

25. Quanto à questão da eventual necessidade de facturação das operações descritas, determina a alínea b) do nº 1 do artº 28º do CIVA, que os sujeitos passivos referidos na alínea a) do nº 1 do artº 2º são obrigados a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3º e 4º do referido diploma.

26. A emissão de factura ou documento equivalente deverá obedecer aos requisitos do artº 35º do Código, nomeadamente o seu nº 5, chamando-se especial atenção para o facto de que, de harmonia com o disposto no nº 2 do artº 19º do Código, só confere o direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal.

27. No entanto, de harmonia com o nº 7 do artº 35º do Código, os documentos emitidos pelas operações assimiladas a transmissões de bens pelas alíneas f) e g) do nº 3 do artº 3º, onde se inclui, como se viu anteriormente, a transmissão gratuita de bens da empresa, bem como as operações assimiladas a prestações de serviços nos termos das alíneas a) e b) do nº 2 do artº 4º, devem mencionar apenas a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo.

28. Deste modo e partindo do princípio de que, pelo facto da transmissão gratuita, o imposto devido não será repercutido ao adquirente, mas constitui um custo do transmissor, o Código prevê que a sua liquidação possa ser efectuada num documento interno, onde constem os elementos supra referidos. Contudo, este não confere o direito à dedução por parte do destinatário dos bens.

29. Importa ainda salientar, face à disciplina do Código do IVA, a forma incorrecta como o contrato prevê as obrigações de facturação previstas na sua cláusula 7, em conjugação com o artº 6º do seu adicional e a que se refere o ponto 15 da presente informação. Prevê o documento que a Exponente deverá proceder à emissão de notas de débito ou de crédito para acerto da facturação emitida em cada período de produção, onde incluirá o valor a pagar à Empresa Y nos termos do nº 9 da cláusula 4.

30. Ou seja, as partes acordaram em que o pagamento devido à Empresa Y,

correspondente aos 5% do valor da facturação relativa ao fornecimento de travessas e peças de madeira, quando tal fornecimento ultrapassasse os valores mínimos da grelha anexa ao contrato, seria titulado ou incluído em notas de crédito emitidas pela Exponente.

31. Este procedimento não se coaduna com a obrigação de facturação prevista na alínea b) do nº 1 do artº 28º do CIVA, uma vez que a comissão de 5% do valor da facturação da Exponente, exigida pela Empresa Y, se enquadra no conceito residual de prestação de serviços previsto no nº 1 do artº 4º do Código, sujeita a imposto e dele não isenta, relativamente à qual haveria lugar a emissão de factura ou documento equivalente por parte da Empresa Y (Empresa X), devendo a mesma obedecer aos requisitos do nº 5 do artº 35º do Código.

CONCLUSAO

32. Pelo exposto se conclui que a transmissão gratuita dos bens do imobilizado patrimonial da Empresa Z para a Empresa X, no âmbito da cessação do contrato de concessão do estaleiro de preparação e creosotagem de peças e travessas de madeira situado no Complexo C, é uma operação tributável nos termos da alínea f) do nº 3 do artº 3º do Código do IVA e sobre a mesma é devido imposto liquidado nos termos da alínea b) do nº 2 do artº 16º.

33- Para cumprimento do disposto na alínea b) do nº 1 do artº 28º, o documento a emitir poderá conter apenas os elementos referidos no nº 7 do artº 35º do Código, caso em que a Empresa Z poderá tratar o imposto liquidado como custo para efeitos de imposto sobre o rendimento, ou, pretendendo repercutir o imposto à Empresa X, deverá emitir factura ou documento equivalente, onde constem todos os elementos do nº 5 do artº 35º, nomeadamente, o valor tributável, a taxa e o montante do imposto devido.

34. O sujeito passivo deverá ainda ter em consideração o disposto nos números 21 a 23 e 31 da presente informação, caso tenham ocorrido, ou venham a ocorrer as operações aí referidas.