

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: DL 147/2003, de 11/07 (RBC)

Artigo: 3º...

Assunto: RBC – DT – Comunicação à AT - Taras e embalagens retornáveis

Processo: nº 5440, por despacho de 2013-09-23, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

Descrição dos factos

1. A questão colocada consubstancia-se em saber se o transporte de paletes nas condições descritas, pode estar excluído da aplicação do Regime de Bens em Circulação, em especial, no que concerne à obrigação de comunicação dos elementos dos documentos de transporte.

2. A requerente, sucursal em Portugal da sociedade X de direito espanhol, tem por objeto social principal o aluguer e gestão de paletes utilizadas para distribuição física de materiais.

3. Está integrada, por intermédio da casa mãe, numa das empresas do grupo, líder mundial no negócio do aluguer e gestão de paletes e contentores, gerindo em Portugal um complexo sistema de aluguer de mais de 4 milhões de paletes, utilizado pelos fornecedores e produtores no transporte de um variado leque de produtos de consumo.

4. As paletes que utiliza na sua atividade são propriedade de uma sociedade de cúpula do grupo, com sede na Bélgica e que as cede às entidades operacionais do grupo, incluindo a requerente, a título de aluguer, mediante o pagamento de renda.

5. Para garantir a expedição e recolha contínuas das paletes, mantém uma relação comercial com empresas transportadoras (cerca de 5 em Portugal), as quais realizam o transporte diário de milhões de paletes em todo o país.

6. Aliada à vasta e complexa rede de transporte, mantém um intrincado e sempre atualizado sistema informático de contabilização das entradas e saídas de paletes dos seus armazéns, bem como dos locais autorizados de descarga e recolha.

7. Paralelamente emite guias de entrega e de recolha para cada transporte de paletes, contendo todos os elementos exigidos no artigo 4.º do Decreto-lei 147/2003, de 11 de julho, fazendo especial menção ao facto da operação não comportar a transferência da propriedade das paletes.

8. Em adição ao documento justificativo do transporte, que indica a quantidade dos bens transportados bem como o local de entrega, emite tantas guias de entrega quantos os pontos autorizados de descarga para os quais se dirige numa só deslocação, ficando cada cliente com uma cópia da guia de entrega correspondente à sua encomenda.

9. Aquando da recolha das paletes junto dos distribuidores ou, por vezes, junto do próprio cliente, emite guias de recolha, indicando como número de paletes a recolher o que consta do sistema Se o número de paletes recolhidas for diferente do que consta no sistema informático, as guias de recolha são retificadas.

10. Na base do sistema de pool da requerente está o contrato de aluguer, comprometendo-se a colocar à disposição dos seus clientes um determinado número de paletes, assumindo o encargo da sua posterior recolha.

11. No contrato, as partes ressalvam que ao longo da cadeia de distribuição, recolha, reparação e redistribuição das paletes a propriedade sobre o equipamento nunca é transferida para a esfera do cliente.

12. Em contrapartida, os clientes da requerente assumem a obrigação de:

- i) informar a requerente sobre todas as transacções e movimentos do equipamento, para um ponto de distribuição autorizado ou para um terceiro;
- ii) permitir o acesso às suas diversas localizações, mediante solicitação prévia;
- iii) cumprir os procedimentos da standart da requerente;
- iv) proporcionar previsões referentes à utilização do equipamento, caso seja solicitado; e
- v) estar informado sobre a localização do equipamento, em qualquer momento, enquanto este estiver alugado, sendo responsável por eventuais danos que este possa sofrer, exceptuando o normal desgaste do equipamento.

13. O preço de aluguer diário como os custos de envio e outros encargos adicionais são faturados mensalmente pela requerente, com liquidação do IVA à taxa legal de 23%, nos termos do artigo 36.º do Código do IVA, sendo contabilizados pela requerente como rendimentos de prestação de serviços.

Proposta de enquadramento

14. Estando em causa o transporte de paletes utilizado pelos fornecedores e produtores como alternativa mais ecológica e económica ao uso das caixas em cartão ou a outras caixas não reutilizáveis no transporte dos seus produtos até junto dos seus distribuidores (maioritariamente retalhistas), a requerente entende que se deve aplicar a exclusão de aplicação do Regime de Bens em Circulação prevista no artigo 3.º, n.º 1, alínea h), relativa a "*taras e embalagens retornáveis*".

15. Entende que se trata de uma situação em tudo idêntica à disponibilização aos clientes de "*embalagens retornáveis*", com a única particularidade de ser cobrado um preço, de cálculo diário, referindo que, por este facto, procedeu "à cautela" à liquidação de IVA no aluguer das suas paletes.

16. O transporte dos referidos bens não deve estar sujeito ao RBC, em especial no que concerne à obrigatoriedade de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira dos elementos dos documentos de transporte, cujo

cumprimento se afigura impraticável.

17. Não obstante, em cumprimento do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei 147/2003, de 11 de julho, a requerente compromete-se a disponibilizar, sempre que for solicitado um extracto do seu registo interno de entradas e saídas de paletes, do qual se poderá extrair: **i)** a natureza e quantidade dos bens transportados, **ii)** a hora e local de saída dos camiões que transportam as paletes e, bem assim, **iii)** a hora e local de chegada dos mesmos camiões ao cliente.

Enquadramento legal

18. O Regime de Bens em Circulação (RBC), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto e posteriormente alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, estabelece as normas sobre os documentos de transporte que devem acompanhar os bens em circulação.

19. Conforme determina o artigo 1.º do citado regime, todos os bens em circulação em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado devem ser acompanhados de documentos de transporte.

20. Estão sujeitos ao RBC, os bens que puderem ser objeto de transmissão nos termos do artigo 3.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, isto é, os que sejam susceptíveis de transferência onerosa por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

21. Não obstante, o RBC contempla no artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) a i), as situações excluídas do âmbito do mesmo, referindo nomeadamente, no que ao caso concerne, a alínea h) "*As taras e embalagens retornáveis*".

22. A citada disposição legal compreende os "bens" que se destinam a conter ou acondicionar as mercadorias facilitando a movimentação e o seu transporte para que não se danifiquem estando por sua vez condicionados a acordo do qual resulte a obrigação da sua devolução.

23. A este respeito importa referir que, quando se trate de embalagens não efetivamente transacionadas, devem nas faturas ser objeto de indicação separada com a menção expressa de que foi acordada a sua devolução, conforme artigo 36.º n.º 5 alínea b) do Código do IVA (CIVA).

24. Por sua vez, o artigo 16.º, n.º 6 alínea d) do referido Código exclui do valor tributável as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na citada alínea do artigo 36.º.

25. Da conjugação do disposto na alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º e na alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º, ambos do CIVA, resultam os seguintes procedimentos a ter no que respeita à tributação das taras e embalagens recuperáveis:

i) As importâncias recebidas a título de caução de depósito, aquando da entrega das embalagens, não são consideradas no cálculo do valor tributável na condição de:

•O fornecedor não as ter efetivamente transacionado, isto é, não as considere transmitidas e, em consequência, não releve contabilisticamente tal operação como transmissão ou adiantamento;

•Na fatura, essas quantias serem objeto de uma indicação separada, a mencionar expressamente de que foi acordada a devolução das embalagens. A ausência de retorno das embalagens do cliente nos prazos e nas condições acordadas determina que se considerem efetivamente transmitidas e, como tal, tributadas.

ii) O fornecedor liquida IVA sobre as importâncias recebidas dos clientes pela entrega das embalagens, como se se tratasse de uma transmissão efetiva. Como é evidente, nesta situação não se torna exigível qualquer menção na fatura de que foi acordada a sua devolução. A restituição ao cliente das importâncias recebidas a título de caução das embalagens, no momento em que forem devolvidas (no todo ou em parte), originará a correspondente retificação do imposto anteriormente liquidado, efetuada nos termos do artigo 78.º n.º 3 do CIVA.

26. Conforme se infere das citadas normas, as mesmas abrangem as embalagens que acondicionam a mercadoria que está a ser transacionada definindo as regras sobre a sua (das embalagens) não tributação em sede de IVA.

27. Por outro lado o RBC, no seu artigo 3.º n.º 1 alínea h), pretende excluir do âmbito do mesmo, o transporte dos bens "taras e embalagens" que sejam retornáveis, não impondo aquela disposição legal nenhuma outra condição, apenas que se trate de taras e embalagens retornáveis.

28. Importa, assim, referir que "*taras e embalagens retornáveis*" são as que não sendo transaccionadas são devolvidas aos respetivos proprietários e que se destinam a conter ou acondicionar as mercadorias ou produtos, quer sejam exclusivamente para uso interno da empresa, quer sejam embalagens retornáveis com aptidão para utilização continuada.

29. No caso exposto, está em causa o transporte de "paletes" que a requerente aluga no âmbito da sua atividade. As mesmas são propriedade de uma sociedade do grupo, com sede na Bélgica, que por sua vez as cede à requerente, a título de aluguer, mediante o pagamento de uma renda.

30. Não obstante a disponibilização do referido equipamento ao cliente por parte da requerente, as partes salvaguardam expressamente numa das cláusulas do contrato de aluguer que ao longo da cadeia de distribuição, recolha, reparação e redistribuição das paletes, a propriedade sobre o equipamento nunca é transferida para a esfera do cliente, não se verificando qualquer transferência do direito de propriedade sobre as paletes.

31. Efetivamente da conjugação da alínea d) do n.º 6 do artigo 16.º e parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º, ambos do Código do IVA, resulta que a disponibilização ao cliente de embalagens não efetivamente transaccionadas (i.e. retornáveis) não é considerada transferência de bens para efeitos de IVA, desde que o fornecedor não as tenha efetivamente transacionado, isto é, não as registe na contabilidade como venda e na fatura conste de forma expressa que foi acordada a sua devolução.

Conclusão

32. Por todo o exposto podemos concluir que, no caso em apreço, os bens em circulação "paletes" não sendo transacionados, têm enquadramento no conceito de "taras e embalagens retornáveis", para efeitos do n.º 3 do artigo 3.º do Regime de Bens em Circulação, anexo ao Decreto-Lei 147/2003, de 11 de julho.

33. No entanto, importa referir que, ainda que excluídos do âmbito do RBC, por aplicação do seu artigo 3.º, devem ser acompanhados de qualquer documento que, embora não necessite de obedecer aos requisitos exigidos pelo artigo 4.º do citado Regime, deve indicar a natureza, quantidade, proveniência e destino dos mesmos, conforme n.ºs 3 e 4 do artigo 3.º.

34. Considerando-se o transporte das "paletes" excluído do âmbito do RBC, nas circunstâncias referidas ao longo desta informação, não se verifica, conseqüentemente, a obrigação de comunicação a que alude o artigo 5.º n.º 5 do mesmo regime.