

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea b) do n.º 6 do art. 16.º; alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º; n.º 7 do art.º 3.º; na alínea a) do n.º 2, do art.º 4.º; n.º 3 do art.º 37.º.
- Assunto: Enquadramento em IVA dos bónus, ofertas e descontos bem como de bens contendo publicidade.
- Processo: nº 731, por despacho do Director - Geral, em 2010-06-15.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**Cabeleireiros...**», presta-se a seguinte informação.
1. O presente pedido de informação vinculativa prende-se, objectivamente, com o enquadramento a dar, em sede de IVA, aos bónus, ofertas e descontos.
 2. Refere a consulente que no âmbito da sua actividade produz e comercializa produtos de cosmética para cabeleireiros. Pretendendo dinamizar a actividade através da implementação de uma série de acções de natureza comercial, solicita informação sobre o enquadramento fiscal das seguintes situações:
 - 2.1. Se nas facturas respeitantes aos produtos que atribui em função das quantidades compradas pelos clientes (bónus de quantidade), deve fazer constar um valor nulo ou o preço de venda com desconto a 100%;
 - 2.2. Se pode, em função das quantidades vendidas de um produto, atribuir como bónus um produto diferente do vendido (por ex.: na compra de determinadas unidades de champô, atribuir como bónus uma embalagem de laca);
 - 2.3. Oferta de bens que não são comercializados pela consulente, por exemplo, secadores de cabelo, aos clientes que atinjam determinado volume de negócios;
 - 2.4. Ofertas de outros produtos, nomeadamente, televisores, máquinas de filmar e máquinas de café, aos clientes a quem factura valores mais elevados;
 - 2.5. A consulente tem intenção de equipar os salões dos seus clientes (mobiliário), estabelecendo com os mesmos um contrato de fidelização. Pretende atribuir aos móveis um desconto que pode ir até 80% que vai ser recuperado na venda dos produtos que efectuar aos clientes, durante o período de fidelização negociado;
 - 2.6. Igualmente com vista à fidelização dos clientes, pretende oferecer toldos, reclames luminosos e decorações de montras, contendo publicidade ao cliente e à marca da consulente.
 3. Em sede de IVA e relativamente à questão mencionada no ponto 2.1. desta informação, refere-se que nos termos da alínea b) do n.º 6 do art. 16.º do CIVA são excluídos do valor tributável "os descontos, abatimentos e bónus concedidos", considerando-se como bónus, os bens que são atribuídos

mediante a aquisição de determinados produtos e que são da mesma natureza destes.

4. Em conformidade com o entendimento destes Serviços, os bónus concedidos em quantidade (*rappel*) têm enquadramento na norma anteriormente citada. Assim, a atribuição de determinados produtos a título gratuito - bónus em espécie - pela quantidade de compras efectuadas pelo cliente (e desde que os bónus sejam da mesma natureza dos bens adquiridos), fica excluída da base tributável da operação, nos termos da alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA.

5. Deprendendo-se que a consulente procede à atribuição dos bónus em espécie posteriormente à emissão das facturas referentes às transacções a que respeitam, deve, a fim de permitir o controlo eficaz por parte dos agentes fiscalizadores e para dar cumprimento ao disposto na alínea e) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, fazer constar nas facturas ou documentos equivalentes a emitir aquando da sua atribuição, o motivo da não liquidação do imposto, apondo a menção "alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA", devendo ainda, fazer referência às facturas (número, data, valores) relativas às operações anteriormente efectuadas e que estiveram na base da atribuição do respectivo bónus.

6. Decorre do anteriormente referido que, quando se trate da entrega de produtos diferentes dos facturados ao cliente, se está perante uma oferta, que será tributada ou não em IVA, consoante o seu valor unitário.

7. Deste modo, relativamente ao enquadramento das ofertas em sede de IVA e tendo em conta as questões indicadas nos pontos 2.2., 2.3. e 2.4. desta informação, há que recorrer ao disposto na alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, nos termos da qual se consideram transmissões de bens, as transmissões gratuitas de bens da empresa quando, relativamente aos mesmos, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

8. Não há, contudo, sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que, em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA, se esteja perante ofertas de valor unitário igual ou inferior a € 50,00 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.

9. Caso o valor da oferta ultrapasse o valor estabelecido no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA, há obrigatoriedade de liquidação de imposto, salvo, naturalmente, se não tiver exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante.

10. A oferta pode ser constituída por bens comercializados ou produzidos pelo próprio ou por bens adquiridos a terceiros.

11. Nas situações em que o valor da transmissão gratuita dos bens ultrapasse o valor estabelecido no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA e se estiverem em causa bens que se encontrem desonerados de IVA, por o imposto que incidiu sobre a respectiva aquisição ter sido deduzido total ou parcialmente, a sua entrega é assimilada a uma transmissão onerosa de bens, sendo sujeita a tributação.

12. Nesse caso, o respectivo valor tributável, de acordo com a alínea b) do

n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, é o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

13. Deve ser elaborado um documento em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 36.º do CIVA, devendo o mesmo conter a data, natureza da operação, valor tributável, taxa de imposto aplicável e montante do mesmo. Porque se trata de uma liquidação efectiva de imposto, estas operações devem ser relevadas na respectiva declaração periódica.

14. Relativamente à repercussão do imposto pelas operações realizadas a título gratuito, estabelece o n.º 3 do art.º 37.º do CIVA, que a mesma não é obrigatória. Efectivamente, podem os sujeitos passivos que realizem estas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens.

15. No entanto e caso opte por repercutir o imposto, deve proceder à emissão da respectiva factura ou documento equivalente, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA.

16. A Portaria n.º 497/2008 de 24/06, que se encontra disponível no site da Direcção-Geral dos Impostos (www.portaldasfinancas.gov.pt), contém instruções administrativas sobre esta matéria.

17. Na questão mencionada no ponto 2.5. desta informação, a consulente refere que face a contratos de fidelização no consumo dos seus produtos, tem intenção de equipar em termos de mobiliário os salões dos seus clientes, pretendendo atribuir aos respectivos móveis um desconto de 80% que será recuperado na transmissão dos seus produtos aos clientes, durante o período de fidelização.

18. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, estão sujeitas a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

19. Neste sentido e tendo em conta a operação em causa, considera-se que a consulente está a efectuar aos seus clientes uma transmissão de bens (mobiliário) sujeita a tributação à taxa normal.

20. Quanto ao valor tributável da operação, há que referir o n.º 1 do art.º 16.º do CIVA, segundo o qual *"(...) o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro."*

21. Por outro lado, determina a alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, que os descontos não fazem parte do valor tributável da operação.

22. Assim, tendo em conta as normas anteriormente citadas e depreendendo-se que o desconto de 80% que será atribuído aos clientes pela transmissão do mobiliário será imediatamente efectuado na factura, isto é, o seu montante é logo abatido ao valor do bem, a base tributável para efeitos de IVA é o valor líquido da factura (valor do bem abatido do desconto).

23. Quanto à última questão, designadamente no que se refere à oferta de toldos e reclames luminosos, contendo publicidade quer à consulente quer

aos seus clientes, importa referir o ofício-circulado n.º 105129 de 1993.10.19 (que revogou o ofício-circulado n.º 110202, de 1992.11.18), da então Direcção de Serviços de Concepção e Administração do IVA, que contém orientações sobre o assunto.

24. De acordo com o citado ofício-circulado, a cedência de bens e material de promoção, para serem utilizados nos estabelecimentos que comercializam os produtos da empresa que os cede, considera-se uma prestação de serviços gratuita efectuada no interesse da actividade da empresa cedente, não estando sujeito a imposto por não se enquadrar no disposto na alínea a) do n.º 2, do art.º 4.º do CIVA.

25. Têm direito a dedução do IVA suportado na respectiva aquisição, nomeadamente, "O material de promoção que permanece na titularidade das empresas, mediante contrato escrito com deveres e obrigações para ambas as partes, mas que, não tendo a natureza de bens do activo imobilizado nem de bens consumíveis com a primeira utilização, se encontrem contabilizados numa conta de custos, desde que contenham marcas indeléveis que revelem uma característica marcadamente publicitária dos produtos comercializados pela empresa que os cede e cuja utilização esteja conexas com a comercialização desses produtos nos estabelecimentos em que se encontram."

26. Por seu lado, a decoração de montras é, face ao conceito previsto n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, uma prestação de serviços que, tendo em conta a sua natureza, é sujeita a imposto e dele não isenta.

27. Refira-se que, de acordo com a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, são consideradas prestações de serviços a título oneroso as prestações de serviços efectuadas pela empresa, a título gratuito para fins alheios à mesma, pelo que, a decoração de montras efectuada de forma gratuita, pela consulente aos seus clientes, consubstancia um donativo em espécie, sujeito a imposto, sendo o respectivo valor tributável, de acordo com a alínea c), do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, o valor normal do serviço.

28. Para o efeito e tal como referido para as transmissões gratuitas de bens que sejam enquadráveis na alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA deve, igualmente, ser elaborado para estas operações realizadas a título gratuito, um documento em conformidade com o disposto no n.º 7 do art.º 36.º do CIVA, devendo as mesmas ser relevadas na declaração periódica, no quadro 06, campo 3 (base tributável) e campo 4 (IVA liquidado).

29. Também no que se refere à repercussão do imposto relativamente a estas operações, a mesma não é obrigatória tal como estabelece o n.º 3 do art.º 37.º do CIVA, podendo o imposto devido ser suportado e entregue nos cofres do Estado, pelos sujeitos passivos que as realizem.