

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 7 do art. 3.º

Assunto: Amostras - Amostras (pares de sapatos) para clientes nacionais e intracomunitários, que são *mutiladas* com um furo na sola e não são passíveis de serem comercializadas, visam apresentar/promover os bens produzidos.

Processo: **nº 14045**, por despacho de 2018-11-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - PEDIDO

1. A Requerente pretende desenvolver amostras (pares de sapatos) para clientes nacionais e intracomunitários. As amostras são mutiladas com um furo na sola e não são passíveis de serem comercializadas, visam apresentar/promover os bens produzidos.

2. Quando envia as amostras para o destinatário a Requerente vai faturar com valor unitário em cada linha de amostras, mas no final da fatura concede um desconto de 100%.

3. Para a produção dessas amostras a Requerente deduziu o IVA que suportou.

4. A Requerente pretende esclarecer:

- a. Se o envio das amostras está abrangido pelo conceito de transmissão de bens sujeito a IVA;
- b. Se existe alguma limitação em termos de valor unitário ou valor global das faturas relativo ao envio das amostras; e
- c. Se existe alguma limitação no valor total das amostras anuais relativamente ao volume de negócios.

II - Enquadramento

5. O artigo 3.º n.º 3 alínea f) do Código do IVA, assimila a transmissões de bens, ressalvado o disposto no artigo 26.º do Código do IVA, a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral 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.

6. Assim, nos termos desta norma, as transmissões gratuitas de bens, quando, relativamente às mesmas, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, são sujeitas a IVA, nos termos do artigo 1.º n.º 1 alínea a) do CIVA.

7. Contudo, o artigo 3.º n.º 7 do Código do IVA, prevê que sejam excluídos do regime estabelecido na alínea f) do n.º 3 do mesmo artigo, nos termos

definidos na Portaria n.º 497/2008, de 24/06, os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo.

8. A citada Portaria regulamenta as condições delimitadoras do conceito de amostras e de ofertas de pequeno valor e define os procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos do imposto, para efeitos de aplicação do disposto no n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA.

9. O artigo 2.º da Portaria em referência, estabelece que se consideram amostras *"os bens, não destinados a posterior comercialização, de formato ou tamanho diferentes do produto que constitua a unidade de venda ou apresentados em quantidade, capacidade, peso ou medida substancialmente inferiores aos que constituem a unidade de venda que se destinem a apresentar ou promover produtos produzidos ou comercializados pelo sujeito passivo"*.

10. O n.º 2 do artigo 2.º da mesma Portaria elenca as situações que, embora não se enquadrem no conceito de amostras previsto no n.º 1 do mesmo artigo, podem, ainda, ser englobados naquele conceito:

a. Os livros e outras publicações transmitidos gratuitamente pelos editores a operadores económicos que os possam promover, a membros do corpo docente de estabelecimentos de ensino, a críticos literários, a organizações culturais ou a entidades ligadas à imprensa;

b. Os compact disc (CD), digital vídeo disc (DVD), discos, cassetes, filmes, vídeos e outros registos de som ou imagem transmitidos gratuitamente pelos editores ou produtores a operadores económicos, tais como estações de rádio ou televisão, críticos da especialidade, disc jockeys, revistas especializadas, pontos de venda ou de diversão que os possam promover.

11. Acrescenta, o n.º 3 do artigo 2.º da Portaria n.º 497/2008, de 24/06, que a distribuição de exemplares de obras ou registos, seja qual for o suporte de produção, não deve exceder em cada ano e em relação a cada um dos beneficiários da transmissão:

a. Cinco exemplares de um mesmo registo, quando os destinatários forem estações de rádio ou televisão;

b. Um exemplar de uma mesma obra ou registo, nos restantes casos.

12. Resulta, pois, da delimitação do conceito de amostras previsto na Portaria n.º 497/2008, de 24/06, que apenas podem ser consideradas amostras, os bens que, não se destinando a posterior comercialização:

a. tenham um formato ou tamanho diferentes do produto que constitua a unidade de venda; ou

b. sejam apresentados em quantidade, capacidade, peso ou medida substancialmente inferiores aos que constituem a unidade de venda; e,

c. em ambos os casos, se destinem a apresentar ou promover os produtos produzidos ou comercializados pelo sujeito passivo.

13. A previsão do artigo 3.º n.º 3 al. f) e n.º 7 do CIVA, corresponde ao artigo 16.º, respetivamente, primeiro e segundo parágrafos, da Diretiva

2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA).

14. A Diretiva IVA não contém nenhuma definição do conceito de amostras, pelo que na interpretação desta norma deve atender-se à finalidade de todo o artigo 16.º desta Diretiva IVA.

15. Conforme, esclarecido no Acórdão proferido, em 10 de setembro de 2010, no Processo n.º C-581/08, o segundo parágrafo do artigo 5.º n.º 6 da Sexta Diretiva (a que corresponde atualmente o segundo parágrafo do artigo 16.º da Diretiva IVA) constitui uma exceção à tributação das afetações mencionadas no primeiro parágrafo desta norma, as quais têm por finalidade evitar situações de consumo final não tributado. Assim, de acordo com este Acórdão, o segundo parágrafo da citada norma deve ser interpretado restritivamente, de modo a que não seja posta em causa a finalidade do primeiro parágrafo, zelando ao mesmo tempo para que a exceção relativa às amostras e às ofertas de pequeno valor não seja privada do seu efeito útil.

16. O Acórdão referido conclui com a seguinte definição de amostra: "(u)ma «amostra» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, (...), é um espécime de um produto que visa promover as vendas deste e que permite avaliar as características e as qualidades desse produto sem dar lugar a um consumo final diferente do inerente a essas operações de promoção. Este conceito não pode ser limitado de modo geral por uma legislação nacional aos espécimes idênticos dados por um sujeito passivo ao mesmo destinatário sem que essa legislação permita ter em conta a natureza do produto representado e o contexto comercial próprio de cada transacção na qual esses espécimes são entregues. (...)"

17. No caso em análise, os pares de sapatos enviados aos clientes são mutilados com um furo na sola, pelo que não são passíveis de ser comercializadas, tendo, somente, a finalidade de apresentar e promover os produtos comercializados pela empresa.

18. Assim, considerando o conceito de amostra previsto na Portaria n.º 497/2008, de 24 de junho, e tendo presente a jurisprudência citada, entende-se que o produto descrito pela Requerente (sapatos enviados aos clientes com um furo na sola), se enquadra na previsão de amostra para efeitos de aplicação do artigo 3.º n.º 7 do Código do IVA.

19. Deste modo, e respondendo concretamente à primeira questão colocada, as amostras enviadas aos clientes nas condições acima descritas, embora sejam consideradas transmissões de bens nos termos do artigo 3.º n.º 3 alínea f) do Código do IVA, estão excluídas de tributação nos termos do n.º 7, primeira parte, da mesma norma.

20. Relativamente à segunda e terceira questões, esclarecemos que, no caso das amostras, as condições de aplicação da exclusão de tributação respeitam apenas à finalidade (fins promocionais) e características do produto, não estando definido legalmente um limite máximo para o seu valor (quer unitário quer anual), os valores máximos mencionados na segunda parte do artigo 3.º n.º 7 do CIVA respeitam apenas às ofertas.