

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IVA - Lista I

Artigo/Verba: Verba 2.37 - Aquisição, entrega e instalação, manutenção e reparação de aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia.

Assunto: Verba 2.37 da Lista I

Processo: 26437, com despacho de 2024-07-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÕES COLOCADAS

1. A Requerente, no âmbito da sua atividade, de "venda e instalação de sistemas de energias renováveis, mais especificamente de painéis solares fotovoltaicos e de outros componentes e equipamentos destinados exclusivamente ou principalmente à captação e aproveitamento de energia solar", vem questionar a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), quanto à aplicação da verba 2.37 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), "aos seus produtos, que podem ser adquiridos por empresas, especialmente, agrícolas, e outras empresas e particulares".

2. Refere a Requerente, que, «segundo informação inscrita no Ofício Circulado N.º 25018, de 10 de janeiro "a verba vê o seu âmbito de aplicação alargado, passando a contemplar, de forma geral, os meios de produção de energia renováveis mediante aplicação da taxa reduzida à aquisição, transmissão e instalação, manutenção e reparação de aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à sua captação e aproveitamento».

3. Tendo a Requerente exposto que, «este alargamento pode inscrever-se nas metas estabelecidas para o cumprimento do Pacto Ecológico Europeu, nomeadamente a descarbonização da economia e a necessária promoção das energias renováveis, e no que estabelece a DIRETIVA (EU) 2022/542 DO CONSELHO de 5 de abril de 2022 que altera as Diretivas 2006/112/CE e (EU) 2020/285 no que diz respeito às taxas do imposto sobre o valor acrescentado segundo a qual "deverá ser dada aos Estados-Membros a possibilidade de contribuírem para uma economia verde e com impacto neutro no clima aplicando taxas reduzidas às entregas e prestações respeitadoras do ambiente e, ao mesmo tempo, preparando a eliminação progressiva do tratamento preferencial atualmente conferido a entregas e prestações prejudiciais ao ambiente"».

4. Indica a Requerente que, "parecendo ser esse o objetivo da lei vem, no entanto, a AT, através do Ofício-circulado n.º 25025/2024, de 08.03.2024, pronunciar-se novamente sobre as alterações à lista de bens e serviços sujeitos à taxa reduzida" de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), "num sentido mais restritivo. Esta interpretação restritiva parece-nos ter como consequência colocar o âmbito de aplicação com a mesma extensão do anterior - aplica-se a taxa reduzida quando transmitidos em kit, o que já acontecia no âmbito da norma anterior - introduzindo apenas como novidade a manutenção e a reparação dos referidos aparelhos".

5. «No entanto, a inovação do OE 2024 está no alargamento à aquisição (portanto, à compra dos equipamentos), à manutenção e à reparação, pelo que, parece-nos que, a

única interpretação possível do texto da norma é que o IVA à taxa reduzida se aplica à transmissão dos equipamentos, mesmo que separadamente ("de forma geral"), desde que a condição se cumpra, ou seja, desde que se destinem a "aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia"».

6. Neste seguimento, refere a Requete que, "sobre o tema, de acordo com a jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa (CAA) - a que nas circunstâncias descritas na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na sua redação atual, a Direção-Geral dos Impostos e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo estão vinculadas - a taxa reduzida é aplicável aos acessórios e peças passíveis de integrarem um equipamento que beneficie de taxa de IVA reduzida. A razão extrafiscal, que se traduz na consagração desta taxa, visa beneficiar o conjunto de utilizadores de equipamentos relacionados com as energias renováveis, o que não distingue o equipamento completo da transação das suas componentes em kit ou em partes".

7. "Veja-se, no mesmo sentido, a decisão proferida no âmbito do Processo com o n.º 171/2013-T, em 12/06/2014, em que o caso era a taxa a aplicar aos acessórios e peças de cadeiras de rodas e de scooters de mobilidade de uso exclusivo por deficientes motores. Bem assim, uma outra, proferida no Processo com o n.º 429/2014-T, em 24/11/2014, que aliás se refere de modo expresse ao primeiro, por entender que em ambas militavam os mesmos fundamentos de facto e de direito, em que se apreciou a taxa de IVA a aplicar às transações de coroas, implantes e pilares constitutivos de implantes dentários quando transacionados em separado - Interpretação da Verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA".

8. Referindo igualmente que, «"O CAA, num caso como no outro, concluiu que as peças acessórias são tributáveis à taxa reduzida, seguindo o tratamento da operação principal, seja qual for o modo como são comercializáveis: sob um único artigo ou como um único produto, ou em componentes separados e peças sobressalentes essenciais ao respetivo funcionamento e manutenção. Por maioria de razão, o mesmo ocorrerá no caso em apreço". "Tendo em conta que a matéria envolve conhecimentos técnicos que podem lançar dúvidas sobre o que constituem equipamentos que se destinam ao aproveitamento de energias renováveis, parece-nos que se deverá ter em conta o cumprimento estrito da condição - a taxa reduzida aplica-se sempre que estejamos perante equipamentos e acessórios destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energias renováveis"».

9. "Neste sentido, um inversor, um regulador, uma bateria de acumulação de energia, um aparelho de gestão e otimização de energia, assim como todos os componentes de um sistema de energia renovável, que sejam essenciais ao seu funcionamento enquadram-se, de modo inequívoco nesta condição. O mesmo não se aplicará a outro tipo de equipamentos que podem funcionar de forma independentemente da existência de energias renováveis como é o caso dos ares condicionados".

10. Pelo que, solicita a Requerente clarificação quanto à "taxa aplicável à venda, instalação e reparação em separado de aparelhos, máquinas e outros equipamentos que constituem parte integrante de um sistema de energias renováveis, sem o qual o mesmo não funciona, e que portanto se destinam exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia".

11. Apresentando os exemplos seguintes:

"Venda/Reparação de elementos de baterias (que acumulam energia produzida por painéis solares fotovoltaicos) que integram um sistema autónomo de energia renovável, sem os quais o sistema não funciona";

"Venda/Reparação de um inversor - dispositivo que converte a corrente contínua fornecida pelos painéis solares em corrente alternada para consumo doméstico, comercial ou industrial - que integra um sistema de energia renovável sem o qual o sistema não funciona";

"Venda/Reparação de um regulador - dispositivos eletrónicos que regulam a carga e descarga de baterias de um sistema de energia solar - que integra um sistema de energia renovável sem o qual o sistema não funciona";

"Venda/Reparação de um contador/gestor de energia - otimização de um sistema Solar";

"Venda com ou sem instalação de sistemas solares de bombagem de água. Tratam-se de sistemas de bombeamento de água, muito utilizadas na agricultura que funcionam apenas com painéis solares mas que podem ser adquiridos separadamente, em fornecedores diferentes - qual a taxa aplicável 6% ou 23%?".

12. Por fim, solicita a Requerente esclarecimento quanto ao «que se entende por "assistência programada", bem como ao que "se pretende enquadrar neste conceito e em que circunstâncias".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

13. A Requerente exerce a atividade correspondente ao Código de Atividade Económica (CAE) "46690 - COMÉRCIO POR GROSSO DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS", "047784 - COM. RET. OUTROS PROD. NOVOS, ESTAB. ESPEC., N.E." e "074900 - OUT. ACT. CONSULTORIA, CIENTÍFICAS, TÉCNICAS E SIMIL., N.E.". Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução bem como, efetuando importações, exportações, aquisições e transmissões intracomunitárias de bens.

III - ANÁLISE DAS QUESTÕES

14. Decorre do artigo 244.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2024 (Lei do OE2024), que a partir de 01.01.2024, a verba 2.37 da Lista I anexa ao CIVA passa a abranger a "aquisição, entrega e instalação, manutenção e reparação de aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia".

15. De acordo com as instruções constantes do Ofício Circulado n.º 25025, da Direção de Serviços do IVA, de 08.03.2024, a nova redação da verba 2.37 da Lista I anexa ao CIVA, abrange:

- "a aquisição intracomunitária;

- a simples transmissão;
- a transmissão com instalação; e,
- a mera instalação

dos aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de formas alternativas de energia", bem como, "a manutenção (assistência programada) e a reparação dos referidos aparelhos, máquinas e outros equipamentos".

16. Pelo que, e de acordo com o ponto anterior, a assistência programada, integrada em manutenção sendo aquela que é definida, à partida, pelo fabricante ou fornecedor como necessária para o correto funcionamento dos aparelhos com o decorrer do tempo de utilização.

17. Esclarece o Ofício Circulado n.º 25025, da Direção de Serviços do IVA, de 08.03.2024, que a "verba 2.37 abrange os componentes, peças e acessórios transmitidos em conjunto (em Kit) com os aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energia, sendo-lhes aplicável a taxa reduzida do imposto. Abrange, ainda, os componentes, peças e acessórios utilizados na instalação, manutenção ou reparação dos referidos aparelhos, máquinas e outros equipamentos".

18. Quando adquiridos em separado, os componentes, peças ou acessórios não beneficiam de enquadramento na verba 2.37 quando de per si, não se possam subsumir no conceito de aparelhos, máquinas e outros equipamentos destinados exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia. Assim sendo, encontram-se sujeitos à taxa normal do imposto prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

19. Deste modo, a transmissão, instalação, manutenção e reparação de painéis solares, térmicos ou fotovoltaicos, bombas de calor ou de aparelhos de ar condicionado de tecnologia reversível, em suma, aparelhos destinados exclusivamente à captação e aproveitamento de formas alternativas de energia, devem ser tributadas à taxa reduzida por aplicação da verba 2.37 da Lista I anexa ao CIVA.

20. Já os componentes e acessórios cuja utilização possível não se limite a incorporar sistemas de captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia, embora possam ser destinados a tal, apenas beneficiam da taxa reduzida quando a respetiva transmissão ou instalação ocorrer em conjunto com os aparelhos referidos no ponto anterior, sendo tributada à taxa normal, quer a sua transmissão avulsa, quer a sua instalação isolada.

21. No entanto, a reparação ou manutenção de qualquer dos componentes do sistema de captação e aproveitamento de energia alternativa beneficia de enquadramento na verba 2.37 da Lista I anexa ao CIVA, sendo tributada à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do referido código.