



CIRCULAR nº. 17/2010

02 de Julho de 2010

Assunto: IVA – BOMBAS DE CALOR (AR CONDICIONADO).

Caro Associado,

Reportando-nos ao assunto em epígrafe e na sequência da exposição apresentada pela APIRAC em 28/04/2010 à Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), recebemos a Informação nº. 2265, de 17/06/2010, averbada do Despacho de 23/06/2010 do Subdirector-Geral (Substituto legal do Director-Geral), cuja cópia se anexa à presente Circular e que aqui damos inteiramente por reproduzida.

Para os devidos efeitos, transcrevemos as seguintes conclusões da referida Informação nº. 2265, de 17/06/2010:

- ⇒ **(ponto 18)** "(...) no que se refere à tributação dos "Sistemas de Bombas de Calor", reitera-se, o entendimento preconizado por esta Direcção de Serviços de que apenas são abrangidos pela verba 2.4 da Lista II, os equipamentos ou aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à captação e aproveitamento de energias renováveis."
- ⇒ **(ponto 19)** "Os aparelhos ou equipamentos de ar condicionado não têm enquadramento na verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA, sendo sujeitos à taxa normal de imposto.
Efectivamente, ainda que aqueles incorporem bombas de calor, porque não se destinam exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de qualquer das formas de energia referidas nas alíneas a) e b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao CIVA, não estão abrangidos pela citada verba, sendo sujeitos à aplicação da taxa normal de imposto, por força do disposto no nº. 4 do artº. 18º. do citado Código."

Por outro lado,

- ⇒ **(ponto 22)** "Em obediência aos normativos constantes do Código do IVA, mais concretamente ao nº. 3 do respectivo artº. 78º., os sujeitos passivos que efectuem operações relativamente às quais houve imposto liquidado a menos, são obrigados a proceder à respectiva regularização, a qual deve ser feita, sem qualquer penalidade, até ao final do período de imposto seguinte aquele a que respeita a correspondente factura. Para tal, os valores a

regularizar devem constar do campo 41 da declaração do período em que a regularização é efectuada.

Caso não seja efectuada no prazo previsto, a regularização continua a ser obrigatória e deve ter lugar em declaração periódica de substituição do período em que deveria ter sido efectuada.”

⇒ **(ponto 23)** “Não obstante o mencionado, atendendo a que:

- As empresas que indevidamente tributaram à taxa reduzida de 12% equipamentos legalmente sujeitos à taxa normal de 20%, o fizeram com base no entendimento constante da Circular referida no ponto 21 da presente informação (*leia-se: Circular nº. 3/2010 da APIRAC*), comunicada por entidade que tem por objecto a defesa e protecção dos seus associados;
- A exigir-se o cumprimento do procedimento mencionado no ponto 22 da presente informação, o mesmo iria originar consequências penalizadoras das empresas que involuntariamente procederam à aplicação da taxa intermédia de 12% em operações sujeitas à taxa legal de 20%;
- Segundo referido pela APIRAC, na maior parte das transacções que seriam objecto da regularização a que se refere o ponto 22, os adquirentes são consumidores finais;
- Propõe-se que, a título excepcional se permita que as empresas que se encontrem naquela situação sejam dispensadas do cumprimento das obrigações referidas no ponto 22 da presente informação relativamente às operações que, comprovadamente, tenham sido efectuadas no período que decorreu entre 01/02/2010 e 30/03/2010.” (*sublinhado nosso*)

O entendimento constante dos pontos 18 e 19 foi reiterado no Ofício nº. 30117, de 25/06/2010 do Subdirector-Geral dos Impostos, também em anexo.

Finalmente, chamamos a atenção para o facto de que a excepção contida no ponto 23 da informação acima transcrito ter resultado dos esforços desenvolvidos pela APIRAC junto da DSIVA

Com os melhores cumprimentos,

A Direcção da APIRAC

Anexos: Informação nº. 2265, de 17/06/2010, averbada do Despacho de 23/06/2010 do Subdirector-Geral (Substituto do legal do Director-Geral) e Ofício nº. 30117, de 25/06/2010 do Subdirector-Geral dos Impostos.

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO I

002327 10-06-25

Ofício n.º:

Processo: T120 2010267 / 3029

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF): 500 909 334

Sua Ref.ª:

Técnico: CD/HA

Cód. Assunto: T120A

Origem: 10

APIRAC - ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DA
INDÚSTRIA DE REFRIGERAÇÃO E AR
CONDICIONADO
RUA DO ALECRIM, N.º 53 - 2.º

1200-014 LISBOA

Assunto: IVA - BOMBAS DE CALOR (AR CONDICIONADO)

Tendo por referência a exposição de V. Exa., nº 0138/10 – DAF, de 2010.04.28, junto se envia fotocópia da n/informação nº 2265, de 2010.06.17, averbada do despacho de 2010.06.23, do Senhor Subdirector-Geral (Substituto legal do Director-Geral).

Com os melhores cumprimentos.

O Chefe de Divisão, em substituição,



(Carlos Dias)

ANEXOS: - Fotocópia da n/informação nº 2265, de 2010.07.17

Sec. Apoio Gabinete do Director-Geral

Entrada N.º 15428	Saida <input checked="" type="checkbox"/>
Em 2010.06.21	Código <input type="text"/>
Rúbrica Finanças	Rúbrica Finanças

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO I

Despacho n.º

Data

Anotações

Despacho:

Concordo

2010.06.23

**SUBSTITUTO LEGAL
DO DIRECTOR-GERAL**

João Durão

JOÃO R. E. DURÃO

Subdirector-Geral

"A considerando a situação de urgência, considerando com o propósito e sugerindo que a presente informação seja enviada ao conhecimento do Serviço de Inspeção Tributária."

2010.06.17

u. p. m. h.
MANUEL PRATES

(SUBDIRECTOR-GERAL)

Parecer n.º

Data

Anotações

Parecer:

Comunicação à Comissão de F. S. D. G.

2010.06.17

Maria Emília Alves Pimenta
Maria Emília Alves Pimenta
Directora de Serviços

(em substituição)

INFORMAÇÃO

17 JUN 2010 2265

Data

Proc. T120 2010267

Contribuinte 500909334

Técnico Responsável

ANA MARIA BERGA

Assunto:

IVA - BOMBAS DE CALOR (AR CONDICIONADOS)

Tendo por referência um novo pedido de apreciação apresentado pela **ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DA INDUSTRIA DE REFRIGERAÇÃO E AR CONDICIONADO (APIRAC)**, informo o seguinte

1. Na sequência de uma reunião solicitada pela APIRAC à área de Gestão Tributária do IVA, para esclarecimento do enquadramento em termos de taxa a aplicar aos "sistemas de bombas de calor", propôs o Senhor Subdirector-Geral dos Impostos que a referida entidade apresentasse documentação que sustente o entendimento defendido por esta, sobre sistemas e equipamentos passíveis de beneficiar da taxa intermédia de 12%.
2. No cumprimento do solicitado a APIRAC enviou a esta Direcção de Serviços documentação composta por memória descritiva abarcando diversas vertentes que entendeu merecedoras de reflexão bem como a legislação a que os sistemas de bombas de calor estão sujeitos.
3. A APIRAC, enquanto associação patronal tem por objectivo a defesa e protecção dos interesses dos seus associados, concretamente no âmbito da estruturação e desenvolvimento do sector do frio e da climatização em Portugal.
4. No âmbito da sua representatividade e com a preocupação de acompanhar os diferentes segmentos de mercado, designadamente aqueles que se encontram congregados na cadeia do fabrico, importação e distribuição de equipamentos cuja tipologia assenta no funcionamento dos "sistemas de bombas de calor", a APIRAC solicitou a esta Direcção de Serviços esclarecimentos sobre a possibilidade de enquadramento dos citados equipamentos na alínea b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA.
5. Às questões apresentadas pela APIRAC foram prontamente dadas as respostas via email, no sentido de que os "sistemas de bombas de calor", enquanto equipamentos de características enquadráveis na citada verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA, beneficiavam da aplicação da taxa de 12%.

Ch

6. Não obstante aqueles entendimentos e, tendo em conta a importância que o assunto merece a APIRAC solicitou a emissão de uma informação vinculativa à DSIVA, tendo esta sido sancionado por despacho do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos o entendimento de que, efectivamente, os "sistemas de bombas de calor", enquanto equipamentos exclusiva ou principalmente destinados à captação e aproveitamento de energias renováveis beneficiam do enquadramento nas alíneas a) e b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao CIVA, sendo, consequentemente tributados à taxa de 12%.
7. Ao invés do teor da informação vinculativa, a APIRAC emitiu uma circular onde fez constar em anexo a referida informação vinculativa, proferindo, no entanto, alguns considerandos sobre a tributação dos "sistemas de bombas de calor", designadamente no sentido de enquadrar na citada verba 2.4 da Lista II, os aparelhos portáteis de ar condicionado reversíveis ou não.
8. Após comunicação aos associados do teor da citada circular, a APIRAC apresentou à Direcção Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) um pedido de harmonização da taxa a aplicar na importação dos "sistemas de bombas de calor" com base no alegado entendimento proferido pela DSIVA e que, em nosso entender, foi por parte da APIRAC interpretado de forma inexacta.
9. A DGAIEC, com base no pedido solicitado pela APIRAC, enviou a esta Direcção de Serviços um pedido de esclarecimento sobre a aplicação da taxa intermédia de 12%, nas transmissões dos referidos equipamentos, incluindo os aparelhos de ar condicionado.
10. Sobre a citada matéria, a DSIVA articulou o seguinte parecer, que aqui se dá por integralmente transcrito:

"Na sequência de uma informação vinculativa dirigida à APIRAC – Associação Portuguesa da Indústria de Refrigeração e Ar Condicionado, relativamente ao enquadramento, em sede de IVA, das transmissões de "bombas de calor" e, tendo suscitado dúvidas quanto à aparente falta de conformidade da taxa do IVA face ao teor

Ca

da Pauta de Serviço, a DGAIEC solicita esclarecimento quanto à taxa a que estão sujeitas as "bombas de calor".

Refere a DGAIEC que a APIRAC emitiu uma circular aos seus associados (que se anexa), no sentido de nela fazer constar a tributação à taxa de 12%, para as transmissões de equipamentos de "ar condicionado".

Efectivamente, o teor conclusivo da referida circular, resulta de uma incorrecta interpretação da informação vinculativa prestada por esta Direcção de Serviços à APIRAC, em 2010.01.15.

Senão vejamos:

De harmonia com o disposto na alínea a) da verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA e, por força do disposto na alínea b) do nº 1 do artº 18º do mesmo diploma legal, são tributadas à taxa de 12% as transmissões de "aparelhos, máquinas e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados à captação e aproveitamento de outras formas de energia".

Impõe-se, assim, esclarecer que na citada verba apenas têm enquadramento os equipamentos ou aparelhos que captem e aproveitem formas de alternativas de energia, extraindo o calor de fontes renováveis, reaproveitando-o, podendo a proveniência dessas fontes e seu aproveitamento ser consumado através da energia solar (sol), eólica (ventos) ou geotérmica (solo).

É o caso das "bombas de calor" que, enquanto equipamento alternativo, extrai a energia do subsolo e do ambiente, reaproveitando-a e aumentando a temperatura para finalidades de aquecimento, podendo, eventualmente, ser caracterizada por um equipamento de climatização, em que o reaproveitamento das energias de subsolo e ambiente se fazem através do aquecimento das águas sanitárias.

Sobre a tributação das "bombas de calor" a Direcção-Geral de Energia tinha já emitido em 1987, um parecer no sentido de que as mesmas, quando pelas suas características, só possam ser utilizadas para a produção de água quente ou o aquecimento do ambiente, devem ser consideradas equipamentos de captação e aproveitamento de energias alternativas, excluindo, no entanto, os aparelhos que, funcionando como bombas de calor, podem, por meio de dispositivos de circulação de

CA

fluido de transporte de energia produzida, ser utilizados como aparelhos de ar condicionado com produção de frio.

A Direcção de Serviços de Recursos Endógenos e Eficiência Energética, tendo em vista o enquadramento das "bombas de calor", emitiu em 2006 um Parecer no sentido de que "se pode aplicar a taxa reduzida de IVA às bombas de calor de subsolo e a quaisquer outras bombas de calor, desde que estas sejam destinadas, ainda que não em exclusividade, ao aquecimento de águas sanitárias".

Daí que em 2006.02.24, por Despacho do Senhor Subdirector-Geral (substituto legal do Senhor Director-Geral), exarado na informação nº 1164 de 2006.02.15, tenha sido sancionado o entendimento de que as "bombas de calor", enquanto "sistema de climatização que devido às suas características produz aquecimento ou arrefecimento do ambiente, aproveitando a energia térmica do subsolo, em conjunto com a electricidade, possa considerar-se um equipamento destinado à captação e aproveitamento de outras formas alternativas de energia, nomeadamente, a energia térmica do ambiente do subsolo" e, como tal, enquadrável na alínea b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA".

No que se refere aos equipamentos de ar condicionado, porque são equipamentos cujo principio de funcionamento se restringe à absorção de energia de um local e à sua libertação noutro, através de unidades interiores e exteriores, não são, por isso, considerados equipamentos de aproveitamento e captação de energias alternativas, tal como prevê a citada verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA, pelo que as suas transmissões são tributadas à taxa de 20%.

Assim sendo, os citados equipamentos de climatização (equipamentos de ar condicionado) ainda que, eventualmente incorporem "bombas de calor", não reúnem as condições exigidas na citada verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA, pelo que as suas transmissões, estão sujeitas à taxa de 20%, por força do estabelecido na alínea c) do nº 1 do artº 18º do citado Código.

Com efeito, e reafirmando o entendimento já profusamente difundido por esta Direcção de Serviços, **os equipamentos de ar condicionado** são tributados à taxa de 20%, por falta de enquadramento nas diferentes verbas das Listas anexas ao Código do IVA.

Ca

Do teor da presente informação deve ser dado conhecimento à APIRAC, para que esta entidade rectifique o entendimento proferido na Circular que emitiu aos seus Associado”.

11. Do teor do citado entendimento foi dado conhecimento à APIRAC.

Por discordar de tal entendimento a APIRAC solicitou a reunião referida no ponto 1 da presente informação. Em cumprimento do que ali foi acordado, a referida entidade apresentou documentação que sustenta o entendimento tecnológico actualmente em vigor sobre sistemas e equipamentos, na expectativa de que os mesmos possam beneficiar da redução de taxa, por enquadramento na referida verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA.

12. A APIRAC sintetiza a sua iniciativa em duas questões essenciais:

“À luz da tecnologia actual e dos conceitos utilizados a nível nacional pelo Governo Português através das suas estruturas tutelares (Ministério da Economia e Direcção-Geral de Energia e Geologia) qual o conceito de “Sistemas Bombas de calor” e qual o seu enquadramento face à alínea b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA;

-Que implicações haverá na contabilidade e tesouraria das empresas que, em obediência à informação considerada fidedigna, ajustaram os seus serviços e corresponderam na sua facturação à adopção de uma taxa de 12% nas transacções de equipamentos de tipologia “Sistemas Bombas de Calor”, no período coberto entre 01/02/2010 e 30/03/2010, tendo em atenção que para as empresas instaladoras o problema assume grande significado por duas razões fundamentais: i) foram-lhes adjudicados serviços de instalação e montagem com base em determinadas condições, entre as quais a taxa de IVA; ii) sendo o seu cliente na maior parte das transacções cliente final, depara-se a empresa instaladora sem condições de assegurar ou garantir o reembolso de excedente de IVA não considerado na factura”.

Gr. J

13. No que se refere ao conceito de "Sistemas de Bomba de Calor", deve mencionar-se que a Direcção de Serviços do IVA não coloca a ênfase naquela definição para efeitos de enquadramento dos aparelhos ou equipamentos na verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA, tanto mais que reconhece não ter competência para tal.
14. Efectivamente, o que está em causa no presente processo restringe-se aos requisitos formais a que os aparelhos ou equipamentos devem obedecer para poderem beneficiar do enquadramento na citada verba 2.4 da Lista II.
15. Tais requisitos exigem que aqueles aparelhos ou equipamentos se destinem exclusivamente ou predominantemente à captação e aproveitamento de "energia solar, eólica e geotérmica", ou outras formas alternativas de energia.
16. Deste modo, os aparelhos ou equipamentos que não captem e aproveitem qualquer das formas de energia referidas nas alíneas a) e b) da verba 2.4 da Lista II, não aproveitam do respectivo enquadramento, ainda que se integrem no conceito de "Sistemas de Bombas de Calor".
17. De igual modo, não aproveitam do enquadramento na citada verba, os aparelhos ou equipamentos que, embora captem e aproveitem qualquer das formas de energia ali referidas, não o façam de forma exclusiva ou predominante.
18. Assim, no que se refere à tributação dos "Sistemas de Bombas de Calor", reitera-se, o entendimento preconizado por esta Direcção de Serviços de que apenas são abrangidos pela verba 2.4 da Lista II, os equipamentos ou aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à captação e aproveitamento de energias renováveis.
19. Os aparelhos ou equipamentos de ar condicionado não têm enquadramento na verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do IVA, sendo sujeitos à taxa normal de imposto.

Efectivamente, ainda que aqueles incorporem bombas de calor, porque não se destinam exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de qualquer das formas de energia referidas nas alíneas a) e b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao CIVA, não estão abrangidos pela citada verba, sendo sujeitos à aplicação da taxa normal de imposto, por força do disposto no nº 4 do artº 18º do citado Código.

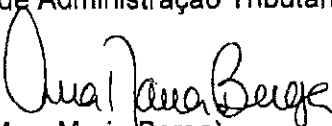
20. A segunda questão respeita, em concreto, às implicações na contabilidade e tesouraria das empresas que indevidamente tributaram à taxa intermédia de 12% equipamentos legalmente sujeitos à taxa normal de 20%.
21. Efectivamente, a situação referida no ponto anterior resulta da comunicação do teor da Circular n.º 3/2010 da APIRAC às empresas suas associadas e restringe-se, segundo aquela Associação, ao período compreendido entre 01.02.2010 e 30.03.2010.
22. Em obediência aos normativos constantes do Código do IVA, mais concretamente ao n.º 3 do respectivo art.º 78.º, os sujeitos passivos que efectuem operações relativamente às quais houve imposto liquidado a menos, são obrigados a proceder à respectiva regularização, a qual deve ser feita, sem qualquer penalidade, até ao final do período de imposto seguinte aquele a que respeita a correspondente factura. Para tal, os valores a regularizar devem constar do campo 41 da declaração do período em que a regularização é efectuada.
- Caso não seja efectuada no prazo previsto, a regularização continua a ser obrigatória e deve ter lugar em declaração periódica de substituição do período em que deveria ter sido efectuada.
23. Não obstante o mencionado, atendendo a que:
- as empresas que indevidamente tributaram à taxa reduzida de 12% equipamentos legalmente sujeitos à taxa normal de 20%, o fizeram com base no entendimento constante da Circular referida no ponto 22 da presente informação, comunicada por entidade que tem por objecto a defesa e protecção dos seus associados;
 - a exigir-se o cumprimento do procedimento mencionado no ponto 23 da presente informação, o mesmo iria originar consequências legais penalizadoras das empresas que involuntariamente procederam à aplicação da taxa intermédia de 12% em operações sujeitas à taxa legal de 20%;
 - segundo referido pela APIRAC, na maior parte das transacções que seriam objecto da regularização a que se refere o ponto 23, os adquirentes são consumidores finais,

[Handwritten signature]

propõe-se que, a título excepcional se permita que as empresas que se encontrem naquela situação sejam dispensadas do cumprimento das obrigações referidas no ponto 23 da presente informação relativamente às operações que, comprovadamente, tenham sido efectuadas no período que decorreu entre 01.02.2010 e 30.03.2010.

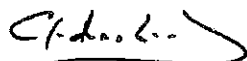
DSIVA 17.06.2010

A Técnica de Administração Tributária


(Ana Maria Berge)

Confirma

2010.06.17



CARLOS DIAS
Chefe de Divisão

(Em Substituição)

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

Ofício n.º: 30117 2010-06-25

Processo: T120 2010143/1649

Entrada Geral:

N.º Identificação Fiscal (NIF): 770004407

Sua Ref.ª:

Técnico:

Cód. Assunto: T120A

Origem: 10

Exmos Senhores
Subdirectores-Gerais
Directores de Serviços
Directores de Finanças
Chefes de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão
Coordenador do CAT

Assunto: IVA - BOMBAS DE CALOR

Tendo em vista o esclarecimento de dúvidas existentes relativamente ao enquadramento das "Bombas de Calor" em sede de IVA, uma vez sancionado o teor da informação n.º 2265, de 17.06.2010, desta Direcção de Serviços, através de despacho de 23.06.2010, do Subdirector-Geral dos Impostos (Substituto legal do Director-Geral), comunica-se o seguinte:

1. De acordo com o disposto nas alíneas a) e b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), são sujeitas à taxa intermédia ⁽¹⁾ os aparelhos, máquinas e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados à captação e aproveitamento de energia solar, eólica, geotérmica ou de outras formas alternativas de energia.
2. Desta forma, as bombas de calor, quando se destinem exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de qualquer das mencionadas formas de energia, beneficiam de enquadramento na verba 2.4 da Lista II anexa ao CIVA, sendo sujeitas a imposto à taxa intermédia.
3. Não beneficiam de enquadramento na citada verba as bombas de calor e outros aparelhos ou equipamentos que, embora captem e aproveitem qualquer das formas de energia ali referidas, não o façam de forma exclusiva ou predominante, sendo sujeitos à aplicação da taxa normal do imposto ⁽²⁾.

¹ 12% no Continente / 8% nas Regiões Autónomas (alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do art.º 18.º do CIVA)

² 20% no Continente / 14% nas Regiões Autónomas (alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do art.º 18.º do CIVA)

Nos seus contactos com a Administração Fiscal, por favor mencione sempre o nome, a referência do documento, o N.º de Identificação Fiscal (NIF) e o domicílio fiscal

4. Os aparelhos ou equipamentos de ar condicionado não têm enquadramento na verba 2.4 da Lista II anexa ao CIVA, sendo sujeitos à taxa normal do imposto.

Efectivamente, ainda que incorporem bombas de calor das referidas no ponto 2, porque não se destinam exclusiva ou principalmente à captação e aproveitamento de qualquer das formas de energia referidas nas alíneas a) e b) da verba 2.4 da Lista II anexa ao CIVA, não têm enquadramento nesta verba, sendo sujeitos à aplicação da taxa normal do imposto, por força do disposto no n.º 4 do artigo 18.º do citado Código.

Com os melhores cumprimentos

O Subdirector-Geral dos Impostos



(Manuel Prates)