

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA; DL n.º 199/96

Artigo: al f), do n.º 2, do art. 16.º, do CIVA - n.º 1, do artigo 4.º, do DL n.º 199/96

Assunto: "Regime da margem" - Compra e venda de automóveis, sendo a compra normalmente realizada na União Europeia, aplicando em grande parte o regime da margem.

Processo: **nº 14849**, por despacho de 2019-08-14, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

I - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

1. Após consulta efetuada ao sistema informático da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que a Requerente, encontra-se registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de "COMÉRCIO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIOS" - CAE 45110, e secundárias de "ACTIVIDADES DE MEDIADORES DE SEGUROS" - CAE 66220, "INSTALAÇÃO DE CANALIZAÇÕES" - CAE 43221 e "OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO" - CAE 70220, tendo enquadramento no regime normal trimestral, como sujeito passivo misto, utilizando para efeitos do exercício do direito à dedução o método do prorata.

2. Conforme consta da petição apresentada para efeitos da presente informação vinculativa, a Requerente dedica-se à compra e venda de automóveis. Informa que "Maioritariamente compra as viaturas na União Europeia, e maioritariamente é-lhe aplicado o regime da margem".

3. Refere que, "O processo de compra em sites de leilões desenrola-se mais ou menos nestes termos: ... obtém informação acerca do preço de compra global da viatura através do site de leilões, e depois quando vence o leilão e concretiza o negócio, faz um único pagamento mas recebe 3 faturas de fornecedores diferentes, que perfazem o valor global do preço acordado no leilão (porque aquele preço já contempla todas as despesas e é variável de leilão para leilão):

i. Uma fatura com o preço da viatura;

ii. Uma fatura com os custos administrativos e de movimentação de viaturas;
e

iii. Uma fatura com o custo de taxa de leilão".

4. Depois de fechado o negócio com a leiloeira, compete à Requerente "arranjar" transporte para trazer a viatura para Portugal.

5. No seguimento, questiona a Requerente, qual dos cenários concorrem para a formação do preço de compra (para efeitos do apuramento do valor tributável em IVA nas vendas sujeitas ao Regime da margem):

1. Só o valor que consta da fatura de compra da viatura;

2. Os valores das 3 faturas acima indicadas, todas elas associadas ao negócio

que envolveu o leilão (viatura + custos administrativos + taxa leilão);

3. Os valores das 3 faturas acima indicadas, todas elas associadas ao negócio que envolveu o leilão (viatura + custos administrativos + taxa leilão), e a fatura do transporte da viatura para Portugal.

6. Tendo sido solicitado novos elementos, a Requerente forneceu cópias de 4 faturas que refletem o circuito de aquisição de uma viatura usada (com o preço de aquisição da viatura usada, com os gastos administrativos e de movimentação da viatura, a taxa de leilão e a despesa de transporte) no interior da União Europeia (Alemanha), que fazem parte do processo da presente informação vinculativa.

7. Da análise aos referidos elementos verifica-se que, na fatura que indica o preço de aquisição da viatura usada, esta faz referência que o sujeito passivo alemão efetuou a transmissão ao abrigo do regime especial de tributação da margem vigente no respetivo Estado membro.

8. Quanto às outras faturas, as que se referem aos gastos suportados com a movimentação das viaturas e à taxa de leilão suportada em território alemão, o prestador de serviços alemão inseriu a menção "Intracommunity Services", não tendo liquidado IVA nas faturas. Relativamente à fatura referente ao serviço de transporte da viatura, foi emitida por um sujeito passivo registado em Portugal que liquidou IVA na fatura.

II - ANÁLISE DA QUESTÃO APRESENTADA

Quanto à aplicação às viaturas usadas do regime de tributação dos bens em segunda mão

9. O Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, transpôs para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de fevereiro de 1994, relativa ao regime especial aplicável aos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e às antiguidades, também chamado de 'Regime especial de tributação da margem' ou "Regime da margem", pelo facto do valor tributável ser a diferença entre o preço de venda e o preço de compra do bem, devidamente justificados (ou seja, tributa-se apenas a margem).

10. Esta matéria encontra-se atualmente regulada no capítulo 4 (arts. 311.º a 341.º) da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que se refere aos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda mão, aos objetos de arte, de coleção e às antiguidades.

11. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, do artigo 7.º do "Regime da margem" e, de acordo com o n.º 1, do artigo 3.º do mesmo diploma, é aplicável o "método da margem" no território nacional, por sujeito(s) passivo(s) revendedor(es), às transmissões de viatura(s) usada(s) que tenha(m) sido adquirida(s) no interior da União Europeia, em qualquer das seguintes condições:

i. A uma pessoa que não seja sujeito passivo;

ii. A outro sujeito passivo, desde que a transmissão tenha beneficiado da isenção enunciada na alínea 32), do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) ou, disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a

transmissão;

iii. A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha tido por objeto um bem de investimento e tenha beneficiado de isenção ao abrigo do artigo 53.º do CIVA ou, de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;

iv. A outro sujeito passivo revendedor, desde que essa transmissão tenha sido efetuada ao abrigo do mesmo regime ou, de regulamentação idêntica vigente no Estado membro onde a transmissão dos bens tiver sido efetuada.

12. De acordo com o disposto no n.º 1, do artigo 4.º do "Regime da margem", o valor tributável das transmissões efetuadas, ao abrigo deste regime, por sujeito passivo revendedor, é constituído: *"... pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na fatura"*.

13. Também a alínea f), do n.º 2, do artigo 16.º do CIVA vem referir que o valor tributável: *"Para as transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou antiguidades, efetuadas de acordo com o disposto em legislação especial, a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra"*. Também de acordo com o mesmo artigo, a formação do valor tributável de uma transmissão de bens ou prestações de serviços sujeita a imposto inclui os elementos constantes do seu n.º 5, sendo excluídos deste os constantes do seu n.º 6.

14. O artigo 315.º, da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, vem dispor que: *"O valor tributável das entregas de bens referidas no artigo 314.º é constituído pela margem de lucro realizada pelo sujeito passivo revendedor, deduzido o montante do IVA correspondente à própria margem de lucro. A margem de lucro do sujeito passivo revendedor é igual à diferença entre o preço de venda solicitado pelo sujeito passivo revendedor para os bens e o seu preço de compra"*.

15. A mesma Diretiva, no seu artigo 312.º deixa entender que, para efeitos de aplicação deste regime especial, entende-se por:

"1) «Preço de venda», tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas à operação, os impostos, direitos, contribuições e taxas, as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro cobradas pelo sujeito passivo revendedor ao adquirente, com exclusão dos montantes referidos no artigo 79.º (reduções de preço resultantes de pagamento antecipado, os outros descontos e/ou abatimentos e das quantias recebidas a título de reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta do destinatário);

2) «Preço de compra», tudo o que constitua a contraprestação definida no ponto 1), obtida ou a obter do sujeito passivo revendedor pelo seu fornecedor".

16. Assim, de acordo com o disposto no n.º 1, do artigo 4.º do "Regime da margem", conjugado com a alínea f), do n.º 2, do artigo 16.º do CIVA, a aplicação do "método da margem" consiste no apuramento, caso a caso, da diferença aritmética entre o "Preço de venda" e o "Preço de compra", sendo o

respetivo valor tributável apurado de acordo com o artigo 49.º do CIVA.

17. O imposto que tenha onerado eventuais despesas com reparações, manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao "Regime da margem", não são consideradas na determinação do valor tributável, sendo, porém, dedutível nos termos gerais do CIVA (n.º 2 do artigo 5.º do regime).

18. Tendo em vista a aplicação às viaturas usadas do "Regime da margem", foram emitidas instruções administrativas, através do Ofício-Circulado n.º 30012, de 06/01/2000, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA), disponível para consulta no Portal das Finanças, que mantém a atualidade, com exceção da taxa de imposto, que é atualmente 23%.

Regras de localização das prestações de serviços

19. Relativamente às prestações de serviços de carácter transnacional, importa referir que as regras de aplicação territorial do imposto se encontram definidas no artigo 6.º do CIVA.

20. A citada norma legal contempla, no seu n.º 6, duas regras gerais de localização das prestações de serviços [alíneas a) e b)], que se diferenciam em função do adquirente: i) uma destinando-se às prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos, sendo a tributação efetuada no lugar onde o adquirente tem a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio; e ii) outra destinando-se às prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, sendo o lugar de tributação, o da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador de serviços.

21. Não obstante o princípio que está subjacente a estas regras gerais, o artigo 6.º do CIVA contempla exceções que se encontram consignadas nos seus n.ºs 7 a 15 do referido número.

22. Uma prestação de serviços relacionada com um bem móvel, como é o caso dos serviços adquiridos pela Requerente, relativamente à movimentação das viaturas usadas ou as taxas pagas por serviços realizados com as mesmas na Alemanha, não se enquadram em quaisquer exceções previstas nos n.ºs 7 a 15 do artigo 6.º do CIVA.

23. Neste pressuposto, quando o adquirente daqueles serviços é um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou o domicílio em território nacional, são subsumíveis na regra geral de localização prevista na alínea a), do n.º 6, do artigo 6.º do CIVA.

24. Dessa forma, pelo facto de os prestadores de serviços não terem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, cabe ao sujeito passivo português, nos termos da alínea e), do n.º 1, do artigo 2.º do CIVA, proceder ao mecanismo de autoliquidação. Assim, está obrigado a liquidar o IVA como adquirente dos referidos serviços, bem como proceder à sua entrega nos cofres do Estado, através da entrega da declaração periódica de IVA, inscrevendo, no quadro 06, no campo 16, o valor pago pelo serviço e, no campo 17, o valor do IVA liquidado, podendo igualmente deduzir o IVA, no campo 24, se reunir essas condições nos termos gerais do CIVA.

25. Nesta matéria deve consultar no Portal das Finanças, o Ofício Circulado nº 30115 de 29/12/2009, da DIVA.

III - ANÁLISE DA SITUAÇÃO CONTROVERTIDA E CONCLUSÃO

26. No caso exposto, e conforme já referido no ponto 7, o fornecedor alemão efetuou a transmissão da viatura usada ao abrigo de um regime similar ao do DL. n.º 199/96, de 18/10 ("Regime da margem"), conforme se depreende da fatura que titula a aquisição da referida viatura.

27. Sobre esta fatura, parece pacífico, até pelos cenários apresentados pela Requerente, que o preço de aquisição da viatura usada deve ser englobado no preço de compra.

28. Atentas as considerações efetuadas nesta informação, e em particular à definição de preço de venda e ao conteúdo das restantes faturas enviadas pela Requerente, expõe-se o seguinte:

i. De acordo com o disposto no n.º 1, do artigo 4º do "Regime da margem", conjugado com a alínea f), do n.º 2, do artigo 16.º do CIVA, a aplicação do "método da margem" consiste no apuramento, caso a caso, da diferença aritmética entre o "Preço de venda" e o "Preço de compra". Também de acordo com o mesmo artigo, a formação do valor tributável de uma transmissão de bens ou prestações de serviços sujeita a imposto inclui os elementos constantes do seu n.º 5, sendo excluídos deste os constantes do seu n.º 6.

ii. Do mesmo resulta, que o valor tributável inclui, por exemplo, o ISV, despesas de legalização, taxas, custos administrativos, despesas acessórias, transporte etc..., dado que as mesmas se encontram incorporadas no preço de venda (contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA, onde se estabelece a sua inclusão).

Não se concluindo (antes pelo contrário) que os mesmos sejam de incluir no valor de compra. Aliás, se os referidos gastos fossem incluídos no valor de compra, ao aplicar o regime da margem, os mesmos estariam a ser excluídos (subtraídos) do valor tributável, e não incluídos, como determinado no n.º 5, do artigo 16.º do CIVA.

iii. Assim, o valor suportado com a taxa de leilão, bem como, os gastos administrativos e com a movimentação da viatura, que constam do conteúdo das faturas enviadas, devem fazer parte do "Preço de venda" e não no "Preço de compra".

iv. Quanto ao valor da fatura referente ao serviço de transporte da viatura, no seguimento do já referido para as restantes despesas, também deve ser incluído no "Preço de venda". Refira-se, no entanto, que apenas deve ser incluído no "Preço de venda", o valor da base tributável, sendo porém, dedutível, o imposto suportado que consta da referida fatura, nos termos do n.º 2, do artigo 5.º do "Regime da margem".

29. Sintetizando, no caso exposto, para apuramento do valor tributável do "Regime da margem", apenas devem ser incluídos no "Preço de compra" o valor que consta na fatura que especifica a compra da viatura usada. Todos os valores que constam nas restantes faturas devem fazer parte do "Preço de venda", com exclusão do valor do IVA que consta na fatura da despesa de transporte, aplicando-se, posteriormente, à margem apurada, o disposto no artigo 49.º do CIVA (para obter uma base tributável sem IVA incluído).

30. Por último, relativamente às faturas cujo conteúdo discrimina as despesas relativas à movimentação da viatura usada e à taxa de leilão, em

que o prestador de serviços alemão inseriu a menção "Intracommunity Services", face às regras de localização previstas no artigo 6.º do CIVA, e ao previsto na alínea e), do n.º 1, do artigo 2.º do mesmo diploma, deve a Requerente proceder ao mecanismo de autoliquidação nos referidos serviços, podendo, se for esse o caso, igualmente deduzir o IVA, nos termos do n.º 2, do artigo 5.º do "Regime da margem".