

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. f) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA e artigo 4.º do RETBSM

Assunto: Liquidação – Compra e venda de veículos usados, efetuada por um sujeito passivo revendedor

Processo: n.º 21025, por despacho de 01-07-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - QUESTÃO COLOCADA**

1. O Requerente é comerciante automóvel, e adquiriu na Bélgica um veículo usado pelo regime da margem, pelo valor de 5.000 €, sendo que paga 3.000 € de ISV, mais 1.000 € de outras despesas tais como transporte, e pretende 2.000 € de comissão.

2. A dúvida do Requerente prende-se com a incidência do IVA, pelo que apresenta duas formas de cálculo do IVA no caso apresentado.

5.000 € - viatura

3.000 € - ISV

1.000 € - transporte

9.000 € - total

11.000 € - fatura de venda (inclui a comissão)

3. Ao que questiona qual o valor a entregar ao Estado:

"IVA incide entre os 9.000 € e 11.000 €? Seria 373,99"

ou

"IVA incide entre os 5.000 € e 11.000 €? Seria 1121,96".

II - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

4. O Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "45110 - COMÉRCIO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIROS" (Principal) e "64922 - ACT. DAS SOCIEDADES FINANCEIRAS PARA AQUISIÇÕES A CRÉDITO" (Secundário 1).

5. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, registado como sujeito passivo misto, utilizando, nos termos do artigo 23.º do Código do IVA (CIVA), o método da afetação real de todos os bens.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

III.1. - Sobre a aquisição de viaturas usadas, provenientes de outros Estados - Membros

6. A aquisição de viaturas usadas, provenientes de outros estados membros, pode ser feita por via do Regime do IVA nas transmissões intracomunitárias (RITI), ou através do "Regime especial de tributação da margem". Analisemos cada um destes regimes nos pontos seguintes.

II.1.1. - Regime do IVA nas transmissões intracomunitárias (RITI)

7. O artigo 3.º do RITI, define como aquisição intracomunitária: "a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro".

8. Havendo lugar a aquisições intracomunitárias de veículo(s) usado(s), o adquirente, sujeito passivo do imposto em território nacional, disponibiliza o respetivo número de identificação fiscal, válido no sistema VIES, de modo a permitir que o fornecedor não proceda à liquidação do imposto (IVA), visto tratar-se de uma transmissão intracomunitária isenta de IVA, na origem.

9. Efetuando-se a operação ao abrigo deste regime, com menção expressa na respetiva fatura, o sujeito passivo (adquirente) efetua uma aquisição intracomunitária em território nacional (destino), sendo o valor tributável da operação, determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do RITI, incluindo o imposto sobre veículos (ISV), ainda que não liquidado em simultâneo. A aquisição é relevada na declaração periódica, no Quadro 06 - Campo 12, sendo o IVA liquidado indicado no Campo 13. Tratando-se de veículo para (re)venda, o IVA autoliquidado é dedutível e indicado no Campo 22.

III.1.2. - "Regime especial de tributação da margem" ou "Regime da margem"

10. O Regime Especial de Tributação dos Bens em 2.ª Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades foi aprovado por via do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, fazendo parte integrante do mesmo.

11. Conforme refere o n.º 1 do artigo 3.º deste regime, são sujeitas às regras do regime especial de tributação da margem, entre outros, as aquisições de veículos usados, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, no interior da Comunidade (incluindo, o território nacional) em qualquer das seguintes condições:

"a) A uma pessoa que não seja sujeito passivo;

b) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha sido isenta de imposto, ao abrigo do n.º 33 [atual alínea 32)] do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;

c) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha tido por objeto um bem de investimento e tenha sido isenta de imposto, ao abrigo do artigo 53.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efetuada a transmissão;

d) A outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão dos bens por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido efetuada ao abrigo do disposto neste diploma, ou de regulamentação idêntica vigente no Estado membro onde a transmissão dos bens tiver sido efetuada".

12. De acordo com a alínea c) do artigo 2.º deste regime, entende-se por "sujeito passivo revendedor - o sujeito passivo que, no âmbito da sua atividade, compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão (...) quer esse sujeito passivo atue por conta própria, quer por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda".

13. Operando-se a transmissão, no território de origem, ao abrigo de regime similar ao "*Regime da margem*", o imposto (IVA) é liquidado nesse Estado membro (sendo ali uma operação interna). A aquisição em território nacional não está sujeita a IVA, de acordo com o disposto no artigo 14.º do referido diploma, não sendo relevada na declaração periódica.

III.2. - Sobre a venda de viaturas usadas

14. Partimos do pressuposto que a venda da viatura referida irá ocorrer em território nacional (o Requerente nada refere a esse respeito).

15. Em cumprimento do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, por cada transmissão de bens deve ser emitida obrigatoriamente uma fatura, independentemente da qualidade do adquirente dos bens, ainda que este não a solicite, sendo esta datada, numerada sequencialmente e, contendo os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

III.2.1. - Venda de viaturas provenientes de outros estados membros - Adquiridas ao abrigo do RITI

16. Se a viatura foi adquirida ao abrigo do RITI, aquando da venda subsequente do(s) veículo(s), em território nacional, o revendedor não pode aplicar o 'Regime especial de tributação da margem', devendo liquidar o IVA pelo regime geral, tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 3.º, do referido regime, independentemente da qualidade do adquirente.

III.2.2. - Venda de viaturas provenientes de outros estados membros - Adquiridas ao abrigo do Regime da margem

17. Se a viatura foi adquirida ao abrigo de regime similar ao "*Regime da margem*", na posterior transmissão (venda) do veículo, o sujeito passivo aplica o regime da margem ou, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 7.º deste regime especial: "*o sujeito passivo revendedor poderá optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, em relação a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem*".

18. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º deste regime, conjugado com a alínea f) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável resulta do apuramento da diferença aritmética entre o "*Preço de venda*" e o "*Preço de compra*", a efetuar caso a caso, sendo o respetivo valor tributável apurado de acordo com o artigo 49.º do CIVA. Sobre esta matéria podem ser consultadas as instruções do ofício-circulado n.º 30012/2000-DSIVA de 6 de janeiro, disponível no Portal das Finanças, o qual mantém atualidade (exceto quanto à taxa do imposto).

19. Eventuais despesas com reparações, manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes a bens sujeitos ao "*Regime especial de tributação da margem*", não são consideradas na determinação do valor tributável, sendo, porém, o imposto suportado nestas despesas, dedutível nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do citado regime.

20. Pela introdução no consumo, em território nacional, de veículos automóveis usados provenientes da União Europeia, independentemente da aquisição se verificar através do regime das transmissões intracomunitárias (RITI) ou, do regime especial dos bens em 2.ª mão (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro), é obrigatória a entrega da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), nos serviços aduaneiros competentes, nos termos e condições previstos no Código do Imposto sobre Veículos.

21. Processando-se a venda ao abrigo do *"Regime da margem"*, a fatura emitida pelo sujeito passivo revendedor, em território nacional, quer a um adquirente particular, quer a um adquirente sujeito passivo (revendedor ou não), não pode discriminar o imposto, devendo conter a menção: *"Regime da margem de lucro - Bens em segunda mão"*, face à conjugação do n.º 1 do artigo 6.º do citado regime, com a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA (Vd. artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro - Diretiva IVA).

22. Nestes termos, conforme exposto na presente informação, caso o Requerente proceda à venda em território nacional da viatura adquirida na Bélgica ao abrigo do *"Regime da margem"*, e pretenda usar o mesmo regime na sua transmissão no mercado nacional, então a forma de cálculo do respetivo imposto devido é a seguinte:

- Margem (com IVA incluído) = Preço de venda - Preço de compra = 11.000 € - 5.000 € = 6.000 €;
- Valor tributável = 6.000 € x 100/123 = 4.878,05 €;
- IVA a pagar = 4.878,05 € x 0,23 = 1.121,95 €.