

Ofício Circulado N.º: 25063
Data: 2025-03-27
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Chefes das Delegações Aduaneiras
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS BENS EM SEGUNDA MÃO, OBJETOS DE ARTE, DE COLEÇÃO E ANTIGUIDADES

O Decreto-Lei n.º 33/2025, de 24 de março, transpõe parcialmente para a ordem jurídica interna, a Diretiva 2022/542 do Conselho, de 5 de abril de 2022, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), introduzindo alterações ao Código do IVA e legislação complementar.

Tendo em vista a clarificação das alterações em matéria de Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, procede-se à divulgação das presentes instruções.

I - Âmbito

1. As alterações introduzidas no Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e Antiguidades (adiante designado de Regime Especial de Tributação) visam assegurar que a opção pelo regime da margem de lucro deixa de ser possível sempre que os objetos de arte, de coleção ou as antiguidades, que seriam submetidos por um sujeito passivo revendedor às regras do Regime Especial de Tributação, tenham sido adquiridos ou importados a uma taxa reduzida de IVA.
2. Eliminam-se, assim, potenciais distorções de concorrência decorrentes da possibilidade de determinados sujeitos passivos poderem adquirir bens com taxa reduzida e de sujeitá-los ao Regime Especial de Tributação na revenda.

II – Alterações introduzidas no Regime Especial de Tributação

3. São alterados os artigos 3.º, 4.º, 5.º, 7.º e 8.º deste regime.
4. O n.º 2 do artigo 3.º passa a ter a seguinte redação:

- “2 - Os sujeitos passivos revendedores podem optar pela aplicação do regime especial de tributação da margem, previsto neste diploma, à transmissão de objetos de coleção ou de antiguidades que eles próprios tenham importado.”

A nova redação da norma restringe as situações de aplicação facultativa do regime às transmissões de objetos de coleção ou de antiguidades que os próprios revendedores tenham importado.

Os sujeitos passivos revendedores deixam, assim, de poder optar pela aplicação do Regime Especial de Tributação às transmissões de objetos de arte:

- a. Por si importados;
- b. Adquiridos no interior da comunidade ao seu autor, aos seus herdeiros ou legatários; ou
- c. Adquiridos a um outro sujeito passivo, desde que a aquisição tenha beneficiado da aplicação da taxa reduzida prevista, respetivamente, nas alíneas e) e c) do artigo 15.º do Regime Especial de Tributação.

Conclui-se, assim, que o Regime Especial de Tributação é aplicável às transmissões de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou de antiguidades, efetuadas por um sujeito passivo revendedor, desde que este tenha adquirido esses bens no interior da Comunidade numa das condições elencadas no n.º 1 deste artigo 3.º, podendo os sujeitos passivos revendedores optar pela sua aplicação na transmissão de objetos de coleção ou de antiguidades que eles próprios tenham importado.

5. O n.º 1 do artigo 4.º passa a ter a seguinte redação:

- “1 - O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efetuadas pelo 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 IVA, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do IVA, caso este tenha sido liquidado.”

A alteração à norma resume-se à eliminação da expressão “e venha expresso na factura ou documento equivalente”. Como decorre do disposto no artigo 3.º do Regime Especial de Tributação, com a redação resultante da alteração ao respetivo n.º 2 e correspondente revogação das suas alíneas, a expressão “com inclusão do IVA, caso este tenha sido liquidado” respeita ao imposto eventualmente liquidado por outro sujeito passivo revendedor ao abrigo do Regime Especial de Tributação.

6. O n.º 2 do artigo 4.º passa a ter a seguinte redação:

- “2 - Quando as transmissões digam respeito a objetos de coleção ou antiguidades, importados pelo próprio sujeito passivo revendedor, o preço de compra a ter em conta para o cálculo referido no número anterior será igual ao valor tributável na importação, determinado nos termos do artigo 17.º do Código do IVA, acrescido do imposto devido ou pago na importação.”

A alteração à norma elimina a referência a objetos de arte.

Uma vez que deixa de ser possível optar pela aplicação deste Regime Especial de Tributação às transmissões de objetos de arte que os próprios sujeitos passivos revendedores tenham importado, foi

retirada da norma a referência a esse tipo de operações, mantendo-se a sua aplicação às transmissões de objetos de coleção ou antiguidades, importados pelo próprio sujeito passivo revendedor.

Efetivamente, considerando que a importação de obras de arte beneficia da aplicação de taxa reduzida nos termos do disposto na alínea a) do artigo 15.º do regime, a sua posterior transmissão não pode ser abrangida pelo Regime Especial de Tributação, sendo sujeita a imposto nos termos gerais estabelecidos no Código do IVA.

7. O n.º 1 do artigo 5.º passa a ter a seguinte redação:

- *“1 - O sujeito passivo revendedor, que destine os bens adquiridos a transmissões sujeitas ao regime especial de tributação da margem, não pode deduzir o IVA devido ou pago, relativamente aos objetos de coleção ou antiguidades por ele importados.”*

A alteração à norma elimina a referência a objetos de arte, sendo também aqui aplicável o referido no ponto anterior.

8. O n.º 2 do artigo 7.º passa a ter a seguinte redação:

- *“2 - Sempre que se verifique a opção a que se refere o número anterior, o sujeito passivo revendedor pode deduzir, do imposto de que é devedor, o imposto devido ou pago nas importações referidas no n.º 1 do artigo 5.º.”*

O n.º 1 deste artigo refere-se à possibilidade de o sujeito passivo revendedor optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do Código do IVA, em relação a cada transmissão de bens sujeita ao Regime Especial de Tributação.

De acordo com o disposto no n.º 2, exercendo a opção pela liquidação do imposto nos termos gerais do Código do IVA em determinada transmissão, o sujeito passivo revendedor terá direito a exercer o direito à dedução do correspondente imposto suportado.

9. O n.º 2 do artigo 8.º passa a ter a seguinte redação:

- *“2 - A isenção referida no número anterior confere direito a dedução do imposto que eventualmente tenha onerado as importações dos respetivos bens e venha mencionado em documento alfandegário apropriado.”*

O n.º 1 do artigo 8.º determina que as transmissões de bens abrangidas pelo Regime Especial de Tributação beneficiam da isenção do imposto quando efetuadas nos termos do artigo 14.º do Código do IVA, isto é, quando aqueles bens sejam objeto de exportação ou operação assimilada prevista no referido artigo, estabelecendo o n.º 2 que as transmissões de bens efetuadas naqueles termos (artigo 14.º do Código do IVA) conferem o direito à dedução do imposto que eventualmente tenha onerado a importação dos respetivos bens. Para o efeito, esse imposto deve vir mencionado em documento alfandegário apropriado.

A nova redação da norma substitui a expressão “aquisições” por “importações” e de “expresso na factura ou documento equivalente” por “mencionado em documento alfandegário apropriado”, encontrando justificação na nova redação do n.º 2 do artigo 3.º que delimita a possibilidade de opção pelo Regime Especial de Tributação à transmissão de objetos de coleção ou de antiguidades que o próprio sujeito passivo revendedor tenha importado.

III. Norma transitória

10. O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 33/2025, de 24 de março, prevê a seguinte norma transitória aplicável aos sujeitos passivos revendedores de objetos de arte:

“1 - Os sujeitos passivos revendedores de objetos de arte que tenham optado pela tributação segundo o regime especial previsto no anexo ao Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, na sua redação atual, podem deduzir o imposto, expresso em fatura, suportado nas aquisições de objetos de arte adquiridos nas condições previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do artigo 3.º daquele regime especial na redação vigente até à entrada em vigor do presente decreto-lei e o imposto devido ou pago na importação desses bens, passando a aplicar-se-lhes a disciplina geral do IVA.

2 - O imposto dedutível apurado nos termos do número anterior é objeto de dedução até ao fim do período de tributação seguinte aquele em curso na data da publicação do presente decreto-lei.”

Nestes termos, os sujeitos passivos que na vigência da anterior redação do n.º 2 do artigo 3.º tenham optado pela aplicação do Regime Especial de Tributação às transmissões de:

- i) objetos de arte que eles próprios tenham importado;*
- ii) objetos de arte que tenham sido adquiridos no interior da Comunidade ao seu autor, aos seus herdeiros ou legatários;*
- iii) objetos de arte que tenham sido adquiridos a um outro sujeito passivo, não revendedor, desde que a transmissão por esse outro sujeito passivo ou a aquisição intracomunitária dos bens pelo sujeito passivo, revendedor, se for caso disso, tenha beneficiado da aplicação da taxa reduzida de imposto prevista nas alíneas c) e e) do Artigo 15º,*

podem, agora, proceder à dedução do imposto:

- suportado nas respetivas aquisições, expresso em fatura;
- devido ou pago na importação,

relativo aos bens em existências à data em vigor do Decreto-Lei n.º 33/2025, de 24 de março, dado que a sua futura transmissão está sujeita à disciplina geral do Código do IVA.

O imposto assim apurado deve ser objeto de dedução no campo 21 do quadro 06 da declaração periódica de IVA correspondente ao mês de abril ou ao segundo trimestre de 2025, consoante os

sujeitos passivos revendedores estejam enquadrados no regime normal de periodicidade mensal ou trimestral.

IV – Alterações introduzidas no Código do IVA relacionadas com o Regime Especial de Tributação

11. É aditado o n.º 10 ao artigo 18.º do Código do IVA, com a seguinte redação:

- *“10 - Às transmissões de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades sujeitas ao regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, aplica-se a taxa referida na alínea c) do n.º 1.”*

Esta norma determina que as transmissões de bens abrangidas pelo Regime Especial de Tributação, nos termos do respetivo artigo 3.º, estão sujeitas à aplicação da taxa normal do imposto.

A norma não prejudica a aplicação da taxa reduzida do imposto às operações elencadas no artigo 15.º do Regime Especial de Tributação, sendo certo que as posteriores transmissões destes bens por um sujeito passivo revendedor estão abrangidas pelas regras gerais previstas no Código do IVA, sendo tributadas à taxa normal do imposto.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral