

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA . DL 199/96, de 18/10

Artigo: DL 199/96, de 18/10 – 3º e 4º

Assunto: Regime dos bens em 2ª mão - Viaturas usadas, adquiridas noutros EM's – Determinação do valor tributável e o ISV suportado pela aquisição e legalização dessas viaturas.

Processo: nº **12673**, por despacho de 2017-11-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Descrição sucinta da questão em apreço

1. A Requerente adquire viaturas usadas em outros Estados Membros, nomeadamente na Alemanha e na França, na sua maioria, pelo Regime Especial dos Bens em 2ª Mão, pelo que, por força do disposto no artigo 3.º do DL n.º 199/96, de 18/10, a sua posterior transmissão também está sujeita ao mesmo regime.
2. Em relação a estas viaturas, a Requerente suporta o ISV, para as vender já devidamente matriculadas.
3. Na venda de cada uma dessas viaturas pelo mesmo Regime Especial, o valor tributável é a diferença entre o valor da venda e o valor da compra da mesma (regime da margem).
4. Questiona se pode incluir, no valor da compra, para efeitos do valor tributável em IVA na venda das viaturas sujeitas ao regime da margem, o ISV suportado pela aquisição e legalização dessas viaturas.

II - Enquadramento em sede de IVA

5. A Requerente é um sujeito passivo de imposto, enquadrado no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade de código CAE 45110 (Comércio de Veículos Automóveis Ligeiros).
6. A questão que suscita prende-se com a aplicação do Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objetos de Arte, de Coleção e às Antiguidades (doravante RETBSM) na compra de veículos usados em outros Estados Membros e a sua posterior venda no território nacional e, em particular com a inclusão ou não, no valor de aquisição considerado no âmbito desse regime especial, do Imposto sobre Veículos (ISV) e de outras despesas relacionadas com a legalização das referidas viaturas.
7. O referido regime especial, criado pela Diretiva n.º 94/5/CE (usualmente conhecida por 7ª Diretiva) e integrado nos artigos 311.º a 343.º da Diretiva 2006/112/CE (também conhecida por Diretiva IVA), vigora em Portugal por força do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro.

8. Sinteticamente, e considerando apenas a parte relevante para o caso e o sujeito passivo em apreço, é de salientar que o citado regime especial determina (artigo 1.º e 3.º do RETBSM) a sujeição a IVA das transmissões de bens em segunda mão (aqui se incluindo as viaturas), efetuadas nos termos do mesmo diploma, por um sujeito passivo revendedor que os tenha, previamente, adquirido no interior da Comunidade, ou a um particular, ou a um sujeito passivo isento ao abrigo do artigo 53.º do CIVA (ou disposição legal idêntica vigente no respetivo Estado Membro), ou a um sujeito passivo que tenha efetuado a transmissão do bem ao abrigo da isenção da alínea 32) do artigo 9.º do CIVA (ou disposição legal idêntica vigente no respetivo Estado Membro) ou a um sujeito passivo revendedor que tenha aplicado o regime da margem à transação (ou idêntica regulamentação vigente no respetivo Estado Membro).

Constituem bens em segunda mão, nos termos do artigo 2.º do RETBSM, os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos especificamente mencionados na própria norma.

9. Ou seja, na venda de veículos usados (e que, ainda assim, não se constituam como meios de transporte novos, tal como definidos, a contrario, no n.º 2 do artigo 6.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias - RITI -, senão seguem um regime de tributação próprio), efetuada por um sujeito passivo revendedor (como é o caso) que os tenha adquirido nas condições anteriormente descritas (artigo 3.º do RETBSM), é aplicável o regime da margem. Isto, sem prejuízo, em conformidade com o estabelecido no artigo 7.º do RETBSM, da possibilidade, do sujeito passivo revendedor, poder optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA, em relação a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem.

10. A aplicação do regime da margem, em sede de IVA, encontra-se definida no próprio diploma legal, no seu artigo 4.º, o qual determina que o "valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efectuadas 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 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 factura".

11. Assim, para apuramento do imposto no âmbito deste RETBSM, há que determinar, previamente:

- A contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA;

- O preço de compra dos mesmos bens (o valor de compra).

12. Ora, o artigo 16.º do CIVA, além de indicar na sua alínea f) do n.º 2, que o valor tributável é, para *"as transmissões de bens em segunda mão (...), efectuadas de acordo com o disposto em legislação especial, a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra"*, estabelece também quais são os elementos a incluir, no seu n.º 5, e quais os elementos a excluir, no seu n.º 6.

De acordo com o n.º 5 do citado preceito legal, é de incluir, no valor

tributável das transmissões de bens sujeitas a imposto, "a) *Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado; b) As despesas acessórias debitadas, como sejam as respeitantes a comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efectuadas por conta do cliente; c) As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações*".

13. De onde resulta que o valor tributável inclui quer o ISV quer as despesas de legalização, 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 (ISV e despesas de legalização da viatura) sejam de incluir no valor de compra.

Aliás, se o ISV e as despesas de legalização do veículo 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 pretendido/determinado no n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

14. É este, ainda, o sentido da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro, que, no seu artigo 315.º dispõe 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", estabelecendo ainda, no seu artigo 312.º, o que se deve entender, para efeitos deste regime, 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 directamente 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;

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".

15. De referir, por fim, que os procedimentos de cálculo referentes à aplicação do regime da margem, já foram objeto de esclarecimento por parte desta Direção de Serviços, através do Ofício-Circulado n.º 30012/2000, de 6 de janeiro, disponível no Portal das Finanças, e que mantém a atualidade (exceto quanto à taxa do imposto).

III - Conclusão

16. Tendo o revendedor adquirido uma viatura usada (que não seja considerada meio de transporte novo em sede de IVA - V. n.º 2 do artigo 6.º do RITI, caso em que segue um regime próprio), no interior da Comunidade, nas condições definidas no n.º 1 do artigo 3.º do RETBSM, deve, na sua

posterior transmissão, aplicar o regime da margem (podendo, contudo, optar, bem a bem, pela aplicação do regime geral do imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do mesmo diploma legal).

17. Das disposições comunitárias citadas (em particular, os artigos 312.º, 314 e 315.º da Diretiva IVA), cuja transposição para a ordem jurídica nacional se fez em idênticos termos, e da conjugação do disposto na alínea f) do n.º 2 e 5 do artigo 16.º do CIVA com o n.º 1 do artigo 4.º do RETBSM, é de concluir que o valor tributável, para efeitos da aplicação do regime da margem, resulta da diferença entre o preço de venda e o preço da compra, nele se incluindo (no valor tributável, não no valor de compra), o ISV e as despesas de legalização referidas e respeitantes à viatura a alienar, aplicando-se ainda, a essa diferença, o disposto no artigo 49.º do CIVA (para obter uma base tributável sem IVA incluído).

18. Se o ISV e as despesas de legalização relativos ao veículo alienado fossem incluídos no valor de compra, como pretendido, para efeitos de aplicação do 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.