

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA. RITI

Artigo: al. a) do n.º 1 do art. 1.º e 3.º, n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º, todos do RITI

Assunto: AICB's - Viaturas usadas, adquiridas noutros EM's - O valor tributável de uma aquisição intracomunitária de viaturas usadas inclui o ISV, ainda que não liquidado simultaneamente.

Processo: **nº 12674**, por despacho de 28-11-2017, 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, empresa que atua na área do comércio e reparação de automóveis, adquire viaturas usadas noutros Estados-Membros, aplicando o regime do IVA nas transmissões intracomunitárias, pelo que liquida e deduz o IVA sobre o valor de aquisição, suportando o pagamento do ISV (Imposto sobre Veículos), em ordem a entregar as mesmas aos clientes já devidamente matriculadas.

2. Questiona se pode contabilizar o ISV em contas de terceiros e, aquando da venda da viatura, faturá-lo autonomamente, desconsiderando-o como componente do valor da venda para efeitos de cálculo do valor tributável em sede de IVA.

II - Enquadramento em sede de IVA

3. A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício das atividades de Código CAE 45110 (Comércio de veículos automóveis ligeiros), principal, e CAE 45200 (Manutenção e reparação de veículos automóveis), secundário, tendo indicado que se trata de um sujeito passivo misto (que realiza operações que conferem o direito à dedução do imposto e operações que não o conferem) com afetação real de parte dos bens.

4. Relacionando-se a questão suscitada com a aquisição de viaturas usadas noutros Estados-Membros, para posterior venda no território nacional, há, previamente, que evidenciar o seguinte:

- A terminologia comum e genericamente utilizada de 'viatura usada', pode diferir do conceito a considerar em sede do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RITI, a viatura não é considerada nova quando a sua transmissão seja efetuada mais de seis meses após a data da primeira utilização e, cumulativamente, tenha percorrido mais de 6000 km.

Ou seja, uma viatura, ainda que usada, mas que seja adquirida no período máximo de seis meses após a data da primeira utilização ou tenha, até essa

data, percorrido no máximo, 6000 Km (basta verificar um dos quesitos), é considerada nova para efeitos do RITI.

A aquisição de um veículo considerado novo, em conformidade com o RITI, segue regras de tributação próprias, sendo que o imposto será sempre devido em território nacional, independentemente da qualidade quer do adquirente quer do vendedor (sujeito passivo do regime normal ou particular) em conformidade com a alínea b) do artigo 1.º do RITI.

- Se, na transmissão de uma viatura usada (não considerada nova nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RITI), o fornecedor comunitário aplicar o regime especial dos bens em 2.ª mão, também chamado de 'Regime da margem de lucro', 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 denominada Diretiva IVA, transposto, em Portugal, no Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, doravante RET, cuja menção é obrigatória na fatura, o IVA é liquidado no Estado membro de origem (sendo uma operação interna nesse Estado-Membro), pelo que, a aquisição em território nacional não está sujeita a IVA, de acordo com o disposto no artigo 14.º deste diploma, ainda que seja devido ISV, não sendo dedutível ou reembolsável o IVA suportado na aquisição.

A posterior venda do veículo, no território nacional, efetuada por um sujeito passivo revendedor (como no caso, a Requerente), deverá, por força do n.º 1 do artigo 3.º do RET, ser sujeita ao regime de tributação da margem.

Não obstante, poderá optar pela liquidação do IVA nos termos gerais, em relação a cada transmissão sujeita a este regime, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 7.º do RET.

5. Ultrapassadas estas questões prévias e delimitando, então, a análise ao contexto do questionado, a venda de viaturas usadas, em aplicação do regime geral do IVA, que tinham sido adquiridas em outros Estados Membros, com aplicação do regime geral do RITI, temos o seguinte:

6. O artigo 3.º do RITI define aquisição intracomunitária como "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 noutra Estado membro".

7. Aplicando o fornecedor comunitário, na respetiva transmissão, o regime geral das transmissões intracomunitárias (RITI), não liquida IVA no seu Estado-Membro (efetua uma transmissão intracomunitária isenta de IVA). O adquirente deve fornecer o respetivo número de identificação fiscal para o efeito, de modo a que o fornecedor não liquide o IVA.

8. Nesta operação, o sujeito passivo adquirente (a Requerente) efetua, em território nacional, uma aquisição intracomunitária, aqui sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e 3.º, ambos do RITI.

A falta de indicação, pelo sujeito passivo adquirente, do número de identificação fiscal válido, implica a liquidação do imposto (IVA) por parte do fornecedor, mas não dispensa o sujeito passivo adquirente, ainda assim, da obrigação de liquidar o respetivo imposto em território nacional referente à aquisição intracomunitária efetuada.

Na declaração periódica do IVA, releva no Quadro 06, Campo 12, o valor

tributável da aquisição e o IVA liquidado no Campo 13. Tratando-se de veículos para venda o IVA autoliquidado é dedutível e é indicado no Campo 22.

9. O valor tributável desta operação é determinado nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º do RITI, o qual estabelece, expressamente, a inclusão do ISV, ainda que não liquidado simultaneamente.

10. A posterior operação de venda, em território nacional, da viatura usada que tinha sido adquirida com aplicação do regime geral do RITI, configura uma transmissão de bens, tributada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e 3.º do CIVA, sendo o valor tributável determinado nos termos do artigo 16.º do mesmo Código.

Assim, e em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1) do artigo 16.º do CIVA, o valor tributável é a contraprestação obtida ou a obter do cliente, do destinatário ou de um terceiro, e inclui, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, entre outros, os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exclusão do próprio IVA, bem como as despesas acessórias debitadas.

Ou seja, o ISV não pode ser separado (ou destacado) do preço de venda e faturado à parte (e sem IVA, como se infere no pedido), antes, como expressamente resulta das citadas normas, tem de ser incluído no valor tributável e, conseqüentemente, sujeito a IVA.

11. Infere-se, dos termos apresentados no pedido, uma intenção de ver enquadradas as despesas incorridas com o ISV dos mencionados veículos à exclusão de incidência prevista na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, referente às "quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas".

12. Contudo, no caso corrente, o sujeito passivo do ISV é o respetivo operador/vendedor, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CISV (Código do Imposto sobre Veículos), sendo o pagamento realizado pelo mesmo em nome e a título próprio, e não em nome ou por conta do adquirente do veículo.

13. Pelo que, não se pode considerar como válida a hipótese de, na aquisição das viaturas usadas em outros Estados-Membros, contabilizar o ISV em contas de terceiros, para que, na posterior venda das referidas viaturas, o mesmo seja faturado (debitado) autonomamente ao adquirente, excluindo-o desta forma, da formação do valor tributável, pois tal contraria as normas elencadas, quer quanto ao valor tributável a considerar pela aquisição intracomunitária (pontos 6 a 9), quer quanto ao valor tributável a considerar pela sua venda em território nacional (ponto 10), não sendo, igualmente, aplicável, a esta situação, o disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

III - Conclusão

14. O valor tributável de uma aquisição intracomunitária de viaturas usadas (e não consideradas novas, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 6.º do RITI), é determinado nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º do RITI, o qual estabelece, expressamente, a inclusão do ISV, ainda que não liquidado simultaneamente.

15. A sua posterior venda, em território nacional, subsume-se numa transmissão de bens, tributada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e 3.º do CIVA.

O valor tributável, determinado nos termos do artigo 16.º do CIVA, é a contraprestação obtida ou a obter do cliente, do destinatário ou de um terceiro [alínea a) do n.º 1)] e inclui, em conformidade com o n.º 5 do mesmo preceito legal, entre outros, os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exclusão do próprio IVA, bem como as despesas acessórias debitadas.

16. Pelo que, não pode obter provimento, a hipótese, avançada pela Requerente, de, na aquisição intracomunitária dos veículos, contabilizar o ISV em contas de terceiros, para que, na sua posterior venda, o mesmo seja faturado (debitado) autonomamente ao adquirente, excluindo-o desta forma, da formação do valor tributável, pois tal contraria, expressamente, o disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º do RITI (na aquisição intracomunitária) e nos n.ºs 1 e 5 do artigo 16.º do CIVA (na sua posterior venda em território nacional).