

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al f) do n.º 2 do art. 16.º do CIVA; art.s 1.º e 3.º; n.º 2 do art. 6.º, todos do DL n.º 199/96
- Assunto: Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão / RETBSM - Determinação do valor tributável nos termos do referido regime e o Imposto Sobre Veículos a ser ou não incluído no valor da compra, no caso de aquisição de bens efetuada em território comunitário.
- Processo: **n.º 14457**, por despacho de 2019-04-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

### I - Descrição sucinta da questão em apreço

1. A Requerente adquire, em território nacional e em outros Estados Membros, autocaravanas usadas que vende, posteriormente, em território nacional.
2. Refere que as aquisições de autocaravanas usadas em países da comunidade são efetuadas a particulares, sendo a sua posterior venda, em território nacional, efetuada, também, a particulares, optando por utilizar o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, de acordo com o Decreto-Lei n.º 199/96, de 18/10, conjugado com a alínea f) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, calculando, em conformidade, o valor tributável através da diferença entre o preço de venda e o preço de compra da viatura.
3. No entanto, as viaturas adquiridas em território comunitário pagam, em Portugal, o Imposto Sobre Veículos (ISV). Refere que, atualmente, não considera o ISV no cálculo do valor tributável da venda, mas, como este faz parte dos custos da viatura, suscita dúvidas se deve ser adicionado ao valor da compra e subtraído ao valor da venda.
4. Questiona, relativamente à determinação do valor tributável nos termos do referido regime especial, se o ISV deve ser incluído no valor da compra ou não.

### 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), a título principal, bem como de diversas outras atividades relacionadas com o setor automóvel (comércio de peças e acessórios, manutenção e reparação, etc), a título secundário.
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.

Em particular, se, na aplicação do referido regime especial, o Imposto sobre Veículos (ISV) suportado deve, ou não, ser incluído no valor de aquisição.

**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.** 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, 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, embora sem prejuízo da possibilidade do sujeito passivo revendedor poder optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA relativamente a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem, em conformidade com o estabelecido no artigo 7.º do RETBSM.

**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 (n.º 5) e quais os elementos a excluir (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 o ISV (bem como outras despesas, como as de legalização, de reparação ou manutenção) 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).

Ou seja, o ISV considera-se incluído no preço de venda, não no preço de aquisição.

Se o ISV fosse incluído no valor de compra, ao aplicar o regime da margem, o mesmo estaria a ser excluído (subtraído) do valor tributável, e não incluído, 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.** Neste contexto é também evidente que o ISV pago em Portugal pela Requerente não integra o preço de aquisição (a contraprestação obtida ou a obter pelo fornecedor intracomunitário das autocaravanas, i.e., não foi certamente faturado por este), mas sim o preço de venda (é parte integrante da contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor do adquirente ou de um terceiro, ou seja, do preço de venda).

**16.** 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).

**17.** Muito sinteticamente, o cálculo do valor tributável e do IVA, no regime específico em apreço, pode sistematizar-se da seguinte forma:

Preço de compra/aquisição (PA) = Contraprestação paga ao fornecedor (particular, como referido) da autocaravana (não inclui ISV, o qual foi pago posteriormente e não ao fornecedor);

Preço de venda (PV) = Contraprestação a obtida ou a obter do adquirente (que incluirá o Preço de aquisição + ISV + Custos de legalização da viatura + Reparações, manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao regime especial de tributação da margem [ver nota 1] + margem de lucro);

Margem Bruta = PV - PA;

IVA (RETBSM) = [(Margem Bruta) / (1 + Taxa IVA)] x Taxa de IVA [ver nota 2]

### III - Conclusão

**18.** 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 (no caso, a um particular), 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).

**19.** 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, aplicando-se ainda, a essa diferença, o disposto no artigo 49.º do CIVA (para obter uma base tributável sem IVA incluído).

**20.** Assim, no contexto do RETBSM, o ISV pago em Portugal pela Requerente não integra o preço de aquisição (a contraprestação obtida ou a obter pelo fornecedor intracomunitário da Requerente), mas sim o preço de venda (a contraprestação obtida ou a obter pelo sujeito passivo revendedor, a Requerente, do adquirente ou de um terceiro).

---

Nota 1: Nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do RETBSM o "imposto que tenha onerado as reparações, a manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao regime especial de tributação da margem é, porém, dedutível, nos termos gerais do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado".

Assim, se, por exemplo, forem efetuadas reparações, pelo próprio stand, nos veículos sujeitos ao regime especial em apreço, estas prestações de serviços não estão sujeitas a IVA (autoconsumos internos não tributados), pelo que são de incluir os respetivos encargos no valor tributável apurado segundo o RETBSM. No entanto, se as prestações de serviços que incidiram sobre os

referidos veículos foram oneradas com IVA, por exemplo, reparações efetuadas externamente, dado que o IVA é dedutível nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do RETBSM, no cômputo do valor tributável apurado no RETBSM, esses encargos são incluídos sem o respetivo imposto (valor líquido de IVA).

Nota 2: Por exemplo, se o preço de venda for de € 21.500,00 (contraprestação a obter do cliente) e o preço de compra tiver sido de € 14.100,00, o valor tributável com IVA incluído corresponderá ao montante de € 7.400,00 (€ 6.016,26, base tributável, e € 1.383,74, imposto liquidado).