

Título de Especialista

Prova referida na alínea b) do n.º 1 do art.º 5.º do
Decreto-Lei n.º 206/2009, de 31 de Agosto

Autor: Francisco Carlos da Silva Lima Dias

Título: *A Tributação dos Bens Usados em IVA*

Local: Universidade do Algarve

Data: Setembro de 2012



Este trabalho tem por objectivo a realização da prova a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 206/2009, de 31 de Agosto, para obtenção do título de especialista.

Sumário

| <i>Item</i> | <i>Designação</i> | <i>Página</i> |
|-------------|---|---------------|
| 1 | Introdução | 1 |
| 2 | Breves notas ao nível do código do IVA e RITI | 2 |
| 2.1 | Breves notas ao nível do Código do IVA | 2 |
| 2.2 | Breves notas ao nível do RITI | 10 |
| 3 | A tributação dos bens usados em IVA | 28 |
| 3.1 | Introdução | 28 |
| 3.2 | No mercado interno | 30 |
| 3.3 | No mercado comunitário | 41 |
| 3.4 | Fora do mercado comunitário | 48 |
| 4 | Conclusão | 49 |
| | Bibliografia e doutrina | 51 |
| | Índice Geral | 52 |
| | Índice dos exemplos | 55 |

Abreviaturas

| | |
|------|--|
| AICB | - Aquisição intracomunitária de bens |
| AT | - Autoridade Tributária e Aduaneira |
| BT | - Base tributável |
| CIVA | - Código do IVA |
| CRP | - Constituição da República Portuguesa |
| DA | - Declaração de alterações |
| DDF | - Direcção Distrital de Finanças |
| DGCI | - Direcção-Geral dos Impostos |
| DL | - Decreto-Lei |
| DP | - Declaração periódica |
| DSCA | - Direcção de serviços de concepção e administração |
| EM | - Estados membro |
| ES | - Espanha |
| FR | - França |
| IA | - Imposto automóvel |
| IEC | - Impostos especiais de consumo |
| IVA | - Imposto sobre o valor acrescentado |
| MTN | - Meios de transporte novos |
| MTU | - Meio de transporte usado |
| NIF | - Numero de identificação fiscal |
| OEM | - Outros Estados membros |
| PCDP | - Pessoas colectivas de direito público |
| PT | - Portugal |
| REI | - Regime especial de isenção do artº 53º |
| REPR | - Regime especial dos pequenos retalhistas |
| RITI | - Regulamento do IVA nas transacções intracomunitárias |
| SIVA | - Serviço de administração do IVA |
| SF | - Serviço de Finanças |
| SP | - Sujeito passivo |
| VA | - Valor de aquisição |
| VT | - Valor tributável |
| VV | - Valor de venda |

1 - Introdução

O presente trabalho tem em vista a realização de uma das provas exigidas para atribuição do título de especialista, conforme alínea b) do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 206/2009, de 31 de Agosto.

O tema escolhido – “A Tributação dos Bens Usados em IVA”, apresenta alguma complexidade técnica, e é um tema que sempre me apaixonou pela sua riqueza de conteúdo. Procurarei transmitir o saber que acumulei ao longo de muitos anos de experiência profissional, enriquecido sobretudo pelo facto de acumular também as funções de formador na extinta Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), agora Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O presente trabalho está estruturado em duas partes. A primeira é dedicada a apresentar as principais características do imposto sobre o valor acrescentado e do regime do IVA nas transacções intracomunitárias relacionadas com as transacções de bens usados. A segunda aborda especificamente a tributação dos bens usados em IVA, quer no mercado interno, no mercado comunitário e também no mercado fora da comunidade, tendo sido dada especial ênfase às transacções de veículos automóveis usados face ao seu peso no sector.

2 - Breves notas ao nível do código do IVA e do RITI

2.1 - Breves notas ao nível do código do IVA

2.1.1 – Caracterização

O código do IVA (CIVA), é o diploma legal onde vem regulado o modelo de tributação geral do consumo: o IVA. Foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, tendo entrado em vigor em 01 de Janeiro de 1986.

O IVA é um imposto de base comunitária porquanto se encontra regulado por várias directivas do Conselho das Comunidades Europeias, em especial a chamada «6.ª Directiva» - 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, a qual foi reformulada pela directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006. Apesar desta última directiva ter sofrido já várias alterações, destaca-se ainda o regulamento de execução n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março de 2011, que tem por objectivo assegurar a aplicação uniforme do actual sistema de IVA, estabelecendo disposições da Directiva 2006/112/CE, nomeadamente no que respeita aos sujeitos passivos, às entregas de bens e prestações de serviços e ao lugar das operações tributáveis.

Em regra, o método de cálculo utilizado em IVA é o método do crédito de imposto ou método subtrativo indirecto ou ainda método das facturas. Segundo este método, o imposto a entregar ao Estado é calculado da seguinte forma:

$$\text{IVA} = (\text{taxa} \times \text{valor da venda}) - (\text{taxa} \times \text{valor da compra})$$

Ou de outra forma

$$\text{IVA} = \text{imposto liquidado} - \text{imposto suportado e dedutível} \pm \text{regularizações}$$

No entanto, existe um outro método de cálculo, denominado método subtrativo directo ou método da margem, que nos interessa particularmente, já que é aplicável na transmissão de bens usados, nomeadamente:

$$\text{IVA} = \text{taxa} \times (\text{valor da venda} - \text{valor da compra})$$

2.1.2 - Incidência real e pessoal

Ao nível da incidência real ou objectiva o art.º 1.º do CIVA define *o que está sujeito a este imposto e para o nosso caso diz-nos a alínea a) do n.º 1 que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:*

«As transmissões de *bens* ... efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;»

e também (alínea c) do mesmo n.º 1)

«As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no RITI»

Por outro lado, o n.º 1 do art.º 3.º do CIVA dá-nos o conceito de transmissão de bens, ou seja considera como tal

«... a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.»

Vimos que era condição indispensável para a tributação das transmissões de bens, ser-se sujeito passivo de imposto «... efectuadas ... por um sujeito passivo agindo como tal».

Assim, o art.º 2.º do CIVA define *quem está sujeito* a IVA, ou seja quem é sujeito passivo deste imposto, pelo que teremos:

- As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de:
 - produção;
 - comércio ou de prestações de serviço;
 - actividades extractivas e agrícolas;
 - das profissões livres:
 - as que praticam *uma só operação tributável*, desde que essa operação preencha os pressupostos de incidências real de IRS e de IRC ou que seja conexas com o exercício das actividades atrás referidas.
- Os importadores de bens segundo a legislação aduaneira;
- As pessoas singulares ou colectivas que, em facturas ou documentos equivalentes, mencionem indevidamente IVA;
- O Estado e demais pessoas colectivas de direito público, quando realizem de forma significativa operações fora dos seus poderes de autoridade, nomeadamente:
 - telecomunicações;
 - distribuição de água, gás e electricidade;
 - transporte de bens;
 - prestação de serviços portuários e aeroportuários;
 - transporte de pessoas;
 - transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda;
 - operações de organismos agrícolas;
 - exploração de feiras e de exposições de carácter comercial;
 - armazenagem;
 - cantinas;
 - radiodifusão e radiotelevisão.

Daqui se conclui que se um particular vender um bem da sua esfera privada, seja a quem for, esta operação não está sujeita a IVA pois cai fora das regras da incidência deste imposto.

2.1.3 - Territorialidade

É também importante conhecer as regras da territorialidade, pois para além de se considerar sujeita uma transmissão de bens (art.º 1.º) efectuada por um sujeito passivo (art.º 2.º), esta não será tributada se não se considerar localizada em território nacional.

Diz-nos a alínea a) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA que território nacional é «o território português, tal como é definido pelo art.º 5.º da CRP» ou seja o Continente e os arquipélagos dos Açores e da Madeira.

Estabelece o n.º 1 do art.º 6.º do CIVA o princípio da territorialidade para as transmissões de bens, ou seja, estas serão tributadas no local onde são efectuadas.

Segue-se portanto o *Princípio do País de Destino*.

Assim, as transmissões de bens, serão tributadas, se:

- os bens estiverem situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente;
ou, na ausência de expedição ou transporte, se:
- o local onde se encontra o bem no momento em que é posto à disposição do adquirente, se situe igualmente no território nacional;

Daqui se conclui que as transmissões de bens usados, efectuadas no mercado interno, são tributadas em território nacional, uma vez que a operação se considera localizada em Portugal.

2.1.4 - Liquidação do Imposto

A liquidação do imposto - em sentido restrito, corresponde basicamente à aplicação da taxa ao valor que está sujeito a imposto (valor tributável).

No entanto, pode-se generalizar o emprego deste termo de liquidação de imposto, agora em sentido lato, como um conceito que tem a ver com o apuramento do imposto a entregar nos cofres do Estado (art.º 27.º do CIVA).

Naturalmente que para os contribuintes do regime normal (RN) esse apuramento é evidenciado nas declarações periódicas que submetem via electrónica, contrariamente aos contribuintes enquadrados no Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (REPR), cujo apuramento de imposto é efectuado na guia modelo 1073 (INCM) a entregar periodicamente no Serviço de Finanças, caso haja imposto a pagar (art.º 67.º).

2.1.5 - Direito à dedução

Consiste na dedução ao imposto liquidado (montante resultante da aplicação da taxa ao valor tributável) nas operações tributáveis o imposto (art.ºs 19.º e 20.º):

- suportado nas aquisições de bens e serviços;
- suportado nas importações de bens;
- pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º;
- pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por SPs estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto.

Teremos ainda que dar especial atenção ao art.º 21.º, na medida em que é aí que estão tipificadas as situações em que está excluído o direito à dedução do imposto suportado, nomeadamente:

- aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos;
- despesas respeitantes aquisição de combustíveis, com excepção do gasóleo, gases liquefeitos, gás natural e biocombustíveis que confere o direito à dedução na proporção de 50 %, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que é dedutível na totalidade:
 - veículos pesados de passageiros;
 - veículos licenciados para transportes públicos, com excepção dos rent-a-car;
 - máquinas consumidoras dos combustíveis acima referidos, que não sejam veículos matriculados;
 - tractores com emprego exclusivo na actividade agrícola;
 - veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3.500Kg;
- despesas de deslocação, alojamento, alimentação, etc, bem como todas as despesas que pela sua natureza ou montante não constituem despesas normais de exploração.

O CIVA define *viatura de turismo* como «qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor».

De notar, no entanto, que nestas exclusões do direito à dedução existe uma *importante ressalva*: as despesas efectuadas na aquisição de viaturas de turismo conferem direito à dedução desde que essas viaturas constituam um meio de exploração ou sejam objecto da actividade do sujeito passivo.

2.1.6 - Regimes de Tributação

O código do IVA prevê quatro regimes de tributação:

- o regime normal;
- o regime especial de isenção (REI);
- o regime especial dos pequenos retalhistas (REPR);
- o regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores.

O regime normal é um regime residual em que ficam enquadrados todos os contribuintes não abrangidos pelos regimes especiais (REI e REPR).

Os contribuintes que se encontrem neste regime terão que liquidar imposto nas suas operações activas (vendas de bens e serviços) e poderão exercer o direito à dedução nas aquisições de bens e prestações de serviços que lhes sejam efectuadas. Naturalmente se se tratarem de operadores que pratiquem operações isentas que confirmam ou não direito à dedução, não liquidarão imposto nessas mesmas transmissões de bens. É por exemplo o caso da exportação de bens, que está isenta ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA.

O regime especial de isenção (art.ºs 53.º a 59.º) é um regime bastante simplificado e abrange os sujeitos passivos que reúnam cumulativamente as seguintes condições:

- não tenham nem sejam obrigados a possuir contabilidade devidamente organizada para efeitos de IRS ou IRC;
- não pratiquem operações de importação, exportação ou actividades com elas conexas;
- não exerçam actividade enquadrável no anexo E ao CIVA;
- não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios superior a 10.000 euros;
- sendo retalhistas, ainda que o volume de negócios seja superior a 10.000 euros mas inferior a 12.500 euros.

Este regime caracteriza-se pela não liquidação de IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços e pela interdição ao exercício do direito à dedução (n.º 3 do art.º 54.º).

São abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas (art.ºs. 60.º a 68.º) os contribuintes que simultaneamente reúnam as seguintes condições:

- sejam retalhistas;
- sejam pessoas singulares;
- não exerçam actividade enquadrável no anexo E ao CIVA;

- não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade devidamente organizada para efeitos de IRS;
- tenham um volume de compras destinadas a venda sem transformação superior ou igual a 90 % do total de compras;
- tenham tido um volume de compras, com exclusão de imposto, não superior a 50.000 euros no ano civil anterior;
- não efectuem importações, exportações ou actividades com elas conexas, operações intracomunitárias ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a 250 euros.

O CIVA considera *retalhistas* aqueles cujo volume de compras de bens destinados a venda sem transformação atingir pelo menos 90 % do volume total das compras.

Os contribuintes abrangidos por este regime *não liquidam imposto nas suas vendas* já que estão abrangidos por um regime especial em que a tributação se baseia no montante do imposto suportado nas compras de bens destinados à venda a retalho.

Para o apuramento do imposto devido *aplicarão o coeficiente de 25 % ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens para venda sem transformação*, bem como para os bens para venda com transformação, que, como se sabe só poderão representar 10 % do total das compras, já que constitui uma das condições de enquadramento neste regime.

Contudo, *são excluídos deste regime*, ficando sujeitas a imposto nos termos gerais, as *transmissões de bens do activo imobilizado*.

Ao imposto assim determinado estes contribuintes *poderão deduzir o imposto suportado nas aquisições ou locação de bens de investimento e de outros bens para uso da própria empresa*, com excepção do imposto suportado em operações que estejam excluídas do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art.º 21.º (viaturas de turismo, despesas de deslocação, alimentação, etc).

2.1.7 - Isenções

As isenções em IVA classificam-se em:

- *Isenções simples ou incompletas ou parciais* - Nesta isenções o operador económico não liquida imposto nas suas operações mas também não pode deduzir o imposto suportado a montante. São as denominadas *isenções sem direito à dedução*;

- *Isenções completas* - Aqui, o operador não liquida imposto nas suas operações mas pode deduzir o imposto suportado nas suas aquisições. São as **isenções com direito à dedução**;

Uma vez efectuada a classificação interessa-nos salientar algumas isenções tipificadas no código e relevantes para a compreensão da matéria em análise.

Então teremos:

- Contribuintes enquadrados na *isenção do art.º 9.º*

Basicamente interessa-nos a sua *qualidade de adquirente* pois um SP que compre para revenda bens usados nunca poderá estar enquadrado nesta isenção, pois tal actividade não se encontra tipificada nos seus diversos números e alíneas.

- Contribuintes enquadrados na *isenção do art.º 14.º*

São contribuintes pertencentes ao regime normal mas que efectuem exportações de bens - transmissões de bens para fora da Comunidade, as quais estão isentas.

No entanto, porque a subalínea I, da alínea b), do n.º 1, do art.º 20.º do CIVA, assim o possibilita, estes contribuintes poderão deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços.

- Contribuintes enquadrados na *isenção do art.º 15.º*

Importa aqui salientar as transmissões de automóveis ligeiros de passageiros ou mistos efectuados a deficientes, nas condições referidas no n.º 8 do art.º 15.º, já que, estas operações estão isentas, ou seja um contribuinte que esteja no regime normal de imposto e que efectue no mercado interno transmissões dos bens em causa, apesar de tais operações estarem sujeitas a imposto, poderão eventualmente vir a tornar-se isentas, desde que o seu adquirente seja um deficiente, naturalmente que dentro dos condicionalismos definidos na lei.

2.1.8 - Valor tributável

Ao valor tributável corresponde, normalmente, o valor dos bens e serviços sobre o qual irá incidir a taxa do imposto a aplicar.

Porém, nas transmissões de bens em segunda mão efectuadas por sujeitos passivos de imposto que hajam adquirido tal tipo de bens para revenda, constitui valor tributável, nos termos da alínea f), do n.º 2, do art.º 16º do CIVA,

«... a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra;»,

e o n.º 1 do art.º 16.º do CIVA diz-nos o seguinte:

«... o valor tributável das transmissões de bens ... sujeitas a imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.».

Por seu lado, o n.º 7 do mesmo art.º 16.º, remete o apuramento do imposto nas transmissões dos bens usados para legislação especial, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 196/96, de 18 de Outubro.

Pela leitura dos dois diplomas, conclui-se que verificadas as condições de enquadramento no regime especial dos bens em segunda mão, este é de aplicação automática e obrigatória, permitindo-se no entanto quanto ao valor tributável, a *opção* pelo *regime geral*, que consiste na aplicação da taxa ao valor de venda do bem.

Fiquemos com estes conceitos básicos definidos no código do IVA para mais tarde aprofundarmos esta matéria mas já em sede de legislação especial.

2.2 - Breves notas ao nível do RITI

2.2.1 - Introdução

O regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI) é o diploma¹ onde

«... se concentram as normas específicas sobre o tratamento das transacções de mercadorias, quer as respeitantes à incidência, às isenções e ao valor tributável, quer às que versam sobre obrigações dos sujeitos passivos, em especial de liquidação e de pagamento, e as obrigações acessórias, na parte em que acrescem ou modificam as constantes do CIVA...».

Enfim, é um pequeno código do IVA mas ajustado às transacções de bens entre os vários Estados membros, e digo bens, porque as prestações de serviços não estão aqui reguladas, já que o legislador preferiu incorporar no código do IVA, nomeadamente no seu art.º 6.º, as regras referentes às prestações de serviços realizadas entre os vários Estados membros.

O RITI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro e entrou em vigor em 01.01.93 tendo transposto para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 91/680/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro.

De salientar ainda que se trata de um *regime transitório*² de tributação no destino, ou seja, a venda de um determinado bem será tributada no país de destino. Assim, por exemplo, a aquisição de uma mercadoria por um operador (SP) português será tributada em Portugal, ao passo que a venda de um bem efectuada por um operador (SP) português, será tributada no país do seu cliente (SP), ou seja, no destino.

Da análise ao RITI não vislumbramos qualquer referência especial aos bens usados³, pelo que numa primeira abordagem o leitor concluiria que para todas as transacções de bens usados entre Estados membros, a solução estava exclusivamente no RITI, como se de um bem novo se tratasse, já que este diploma quando se refere a bens não diferencia os usados dos novos. No entanto, tal não corresponde á realidade, pois o art.º 14.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, dedica-se exclusivamente às “Aquisições intracomunitárias de bens em 2.ª mão”, afastando completamente as regras do RITI nas AICB, TICB e vendas à distância, quando o vendedor seja um revendedor e tenha utilizado o regime especial dos bens em 2.ª mão.

¹ Ponto 4 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro.

² Este regime transitório deveria ter sido substituído em 1997 por um regime definitivo baseado no *princípio de tributação na origem*, ou seja tal como se fosse uma transacção no mercado interno, mas tal facto não aconteceu até à presente data.

³ Com uma pequena excepção, que é o caso dos meios de transporte, conforme o disposto no art.º 6.º do RITI.

Como tal, a abordagem que se segue sobre o RITI, parte de um pressuposto essencial, que é a do vendedor ter utilizado o regime geral de tributação aquando da venda do bem usado, o que ocorre com alguma frequência, sobretudo nos veículos automóveis.

2.2.2 - Incidência real e pessoal

Diz-nos o art.º 1.º do RITI que estão sujeitas a IVA entre outras:

- As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, *agindo como tal*, quando o vendedor:
 - for um sujeito passivo;
 - agindo com tal;
 - registado para efeitos de IVA noutro Estado membro (EM);
 - que não seja abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas no seu EM;
 - não efectue no território nacional a instalação ou montagem de bens expedidos ou transportados a partir de outro EM;
 - os bens transmitidos não devem estar sujeitos ao regime das vendas à distância.
- As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos (MTN) efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um SP ou por um particular;

O conceito de importação deixou então de existir nas transacções de bens entre EM, passando a denominar-se *aquisição intracomunitária*, a qual vem definida no art.º 3.º do RITI 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 *início* noutro Estado membro.».

Portanto, todas as aquisições (compras) de bens efectuadas por sujeitos passivos portugueses, agindo como tal, efectuadas a fornecedores, também sujeitos passivos, de outros Estados membros, *estão sujeitas a IVA em território nacional*. Chamo a atenção para o termo «... agindo como tal ...» porque se o operador português não fornecer o seu número de identificação fiscal (NIF) ao fornecedor está a comportar-se como um consumidor final e como tal a tributação far-se-á na origem e não em Portugal (PT), pois ao não cair nas regras de incidência do RITI, a operação é localizada no país de origem, já que segundo o princípio da territorialidade definido no n.º 1 do art.º 6.º do CIVA, o transporte ou a expedição do bem para o adquirente não se iniciou em território nacional.

Se a aquisição está sujeita, então terá que existir liquidação de imposto e este acto efectuar-se-á na factura correspondente à compra ou, em documento interno (art.º 27.º do RITI), ou seja a liquidação é efectuada pelo operador português, adquirente dos

bens, na factura ou documento equivalente comprovativa da aquisição intracomunitária de bem (AICB) emitida pelo vendedor ou em documento interno emitido pelo próprio.

Este diploma (art.º 2.º) vem considerar como sujeitos passivos os contribuintes enquadrados no regime normal de IVA (alínea a) do n.º 1), os contribuintes enquadrados no REI e no art.º 9.º do CIVA (alínea b) do n.º 1), o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público (alínea c) do n.º 1) e ainda os particulares (alínea a) do n.º 2), estes últimos somente quando efectuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte *novos*, situação esta que não nos interessa analisar, pois só abordarei a temática dos bens considerados usados.

2.2.3 - Derrogação do regime de sujeição

Como veremos mais adiante a tributação dos bens usados funciona na prática como uma transacção de um outro qualquer bem que não se encontre nas excepções deste diploma (MTN por exemplo), pelo que importa analisar não só o papel do operador português, enquadrado no regime normal, que compra bens usados na comunidade para revendê-los em território nacional, mas também as compras/aquisições efectuadas por outros sujeitos passivos portugueses definidos como tal no art.º 2.º do RITI, nomeadamente os REI, art.º 9º do CIVA e o Estado, na medida em que existe um art.º 5.º do RITI que vem dizer que as aquisições efectuadas por estes últimos contribuintes *não* estão sujeitas a IVA quando se verificarem, *simultaneamente*, as seguintes condições:

- os bens não sejam MTN, nem bens sujeitos a IEC (alínea b), do n.º 1);
- o valor anual das aquisições, líquido de IVA, devido ou pago nos Estados membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso o montante de 10.000 euros ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante (alínea c) do n.º 1).

Repare-se ainda que estes contribuintes poderão não utilizar este regime derogatório, mas para tal, terão que *optar* pelo regime de tributação, aí devendo permanecer durante um período de 2 anos (n.º 3 do art.º 5.º).

Mas e se for ultrapassada a fasquia dos 10.000 euros, como deverão proceder estes contribuintes?

Nos termos do art.º 25.º do RITI estes contribuintes (já registados) deverão entregar a declaração de alterações (DA) prevista no art.º 32.º do CIVA, em qualquer Serviço de Finanças (SF):

- até ao fim do mês seguinte àquele em que tenham excedido o valor global das aquisições (10.000 euros);
- antes de efectuarem uma aquisição intracomunitária de bens que exceda 10.000 euros;

produzindo efeitos a partir da data da sua apresentação (n.º 2 do art.º 25.º).

Exemplo 1 - AICB efectuada por um REI dentro do limite do art.º 5.º do RITI

Um contribuinte enquadrado no REI desde 01.01.2012 efectua a sua primeira aquisição intracomunitária de bens em 15.01.2012, a um fornecedor domiciliado em Espanha (também SP) no valor de 4.000 €.

Será esta transacção tributada em Portugal?

Resposta:

Não. Esta aquisição será tributada em Espanha, uma vez que não está sujeita a IVA em território nacional por força do art.º 5.º do RITI.

Exemplo 2 - AICB efectuada por um REI ultrapassando o limite do art.º 5.º do RITI

O mesmo operador do exemplo anterior efectua uma segunda aquisição intracomunitária a um operador francês em 04.02.2012, no valor de 7.000 €.

Será esta transacção tributada em Portugal?

Resposta:

Não. Esta aquisição, tal como a anterior não está sujeita a IVA, mas com a particularidade de agora se ter ultrapassado a barreira dos 10.000 €, já que o somatório das duas aquisições perfaz 11.000 €. Repare-se no entanto, que se o valor desta última operação tivesse ultrapassado os 10.000 € já estaria sujeita.

Este contribuinte teria que apresentar uma DA em qualquer SF até ao final do mês de Março de 2012, ficando enquadrado no regime de tributação das AICB a partir da data de apresentação dessa declaração, mantendo-se no entanto no regime especial de isenção do art.º 53.º do CIVA.

Exemplo 3 - AICB efectuada por um REI até à data da apresentação da DA

Vamos admitir que o contribuinte do exemplo anterior apresentou a DA no dia 25.03.2012, mas que entretanto, em 10.03.2012, adquiriu uma viatura usada⁴ a um operador espanhol no valor de 9.000 €.

⁴ O revendedor espanhol utilizou o regime geral de tributação.

Estará esta aquisição sujeita a imposto em Portugal?

Resposta:

Não. Como a DA foi apresentada dentro do prazo legal, as AICB só ficarão sujeitas se efectuadas a partir daquela data inclusive (25.03.2012).

Assim, este contribuinte não deveria liquidar imposto nesta aquisição.

De salientar ainda que apesar deste operador português já ter efectuado aquisições de valor global superior a 10.000 €, portanto superior ao limite previsto no art.º 53.º do CIVA (10.000 €) permanecerá ainda no REI uma vez que tal regime não impõe qualquer limite para as aquisições de bens mas sim para as operações activas (volume de negócios).

Exemplo 4 - AICB efectuada por um art.º 9.º do CIVA

Um médico, enquadrado no art.º 9.º do CIVA desde 02.01.2012, adquiriu em 15.06.2012 um equipamento usado⁵ para o seu consultório, a um operador alemão (SP), no valor de 20.000 €.

Estará esta aquisição sujeita a imposto?

Resposta:

Esta aquisição já estaria sujeita a IVA em território nacional, uma vez que foi ultrapassado o limite de 10.000 €. Para os devidos efeitos este médico deverá apresentar a DA antes de 15.06.2012.

Exemplo 5 - Entrega de imposto devido nas AICB efectuadas pelo art.º 9.º e REI

Como deverá o médico identificado no exemplo anterior, bem como os contribuintes do REI em idênticas circunstâncias, entregar o imposto liquidado nas aquisições intracomunitárias sujeitas a IVA em Portugal?

E poderão estes contribuintes deduzir o imposto suportado nestas AICB?

Resposta:

O imposto liquidado nas AICB pelos sujeitos passivos enquadrados nos art.ºs 9.º e 53.º do CIVA, quando seja ultrapassado o limite dos 10.000 euros, deverá ser entregue nos locais de cobrança legalmente autorizados, conjuntamente com a declaração periódica

⁵ O operador alemão utilizou o regime geral de tributação.

a submeter via electrónica até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se tornou exigível (art.ºs 22.º e 29.º do RITI).

Quanto à dedução do imposto, independentemente do bem se enquadrar na exclusão do direito à dedução referido no art.º 21.º do CIVA, a mesma nunca se verificará, uma vez que se tratam de regimes/enquadramentos que, pela sua natureza lhes está vedado tal direito.

2.2.4 - Meios de transporte usados

Vimos aquando da abordagem da incidência real (alínea b) do art.º 1.º do RITI) e pessoal (n.º 2 do art.º 2.º do RITI) que as aquisições de meios de transportes novos estavam sempre sujeitas a imposto em território nacional, independentemente da qualidade do adquirente, ou seja, a tributação era sempre efectuada no país de destino.

Assim sendo, é de extrema importância distinguir o que é meio de transporte novo e o que é meio de transporte usado (MTU).

A alínea b) do n.º 1 do art.º 6.º do RITI, define meios de transporte como «... e os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 cc ou potência superior a 7,2 KW, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias, que sejam sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional ...», e o seu n.º 2 vem definir ainda os chamados «falsos usados», ou seja, aqueles meios de transporte que sendo já usados ainda reúnem as características de meio de transporte novo segundo as regras deste diploma.

Assim, segundo o n.º 2 do art.º 6.º do RITI, «Não são considerados novos os meios de transporte...», ou seja estes meios de transporte serão considerados USADOS, «...desde que se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:»:

- «A transmissão seja efectuada há mais de ... seis meses após a data da primeira utilização ...»;
- « ... O meio de transporte tenha percorrido mais de 6.000 Kms ...».

Daqui se conclui que se o MT não reunir uma das condições atrás mencionadas, será sempre um meio de transporte novo e como tal cairá no regime particular dos MTN e a sua tributação ocorrerá sempre no país do destino.

Convirá ainda salientar que este diploma considera como primeira utilização a constante do título de registo de propriedade ou documento equivalente (n.º 3 do art.º 6.º do RITI).

Exemplo 6 - Meios de transporte novos versus usados

Questiona-se (Julho de 2012) se, face às regras do RITI, será considerado novo ou usado o seguinte meio de transporte:

- veículo ligeiro de passageiros com 1.700 cc;
- data constante do título de registo de propriedade - 04.04.2012;
- Kms percorridos - 8.500;

Resposta:

Este meio de transporte, será considerado como novo ou seja um «falso usado» na medida em que, apesar de já ter ultrapassado os 6.000 Kms não reúne a segunda condição⁶ para ser considerado meio de transporte usado.

2.2.5 - Localização das AICB

O n.º 1 do art.º 8.º do RITI, estabelece a regra geral da localização das aquisições intracomunitárias, que consiste no princípio de tributação no país de destino, pois o local de tributação é o local onde os bens se encontram no momento em que termina o transporte ou a expedição para o adquirente.

No entanto o n.º 2 do mesmo artigo vem criar uma cláusula de segurança ao tributar em território nacional as aquisições de bens efectuadas por adquirentes, sujeitos passivos em território nacional, independentemente do lugar de chegada da expedição ou transporte do bem. São as denominadas operações triangulares, em que o circuito documental não acompanha a movimentação física do bem transaccionado. Significa isto que uma aquisição intracomunitária efectuada por um operador português (forneceu o NIF), com lugar de chegada, por exemplo em França, seria tributada em território nacional e não no Estado membro de chegada (França).

O mesmo n.º 2, na sua parte final conjugado com o n.º 3 do mesmo artigo vem no entanto criar uma medida de simplificação em relação à situação anterior ao não tributar em Portugal aquela aquisição quando o operador português prove que a operação foi sujeita a imposto no Estado membro de chegada.

Exemplo 7 - Operação triangular - Lugar chegada bem - Outro Estado membro

A, sujeito passivo registado em território nacional, adquire uma viatura usada em Espanha a *C*, para a revender a um sujeito passivo francês, *B*.

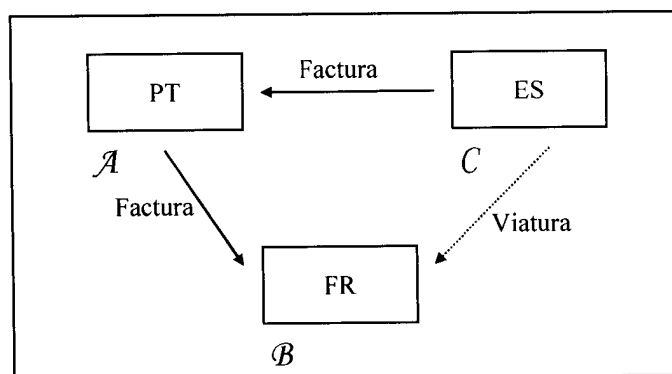
⁶ Transmissão efectuada até seis meses, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º do RITI.

A viatura vai directamente de Espanha para França.

Será tributável em Portugal a aquisição intracomunitária da viatura efectuada pelo português *A*, cujo lugar de chegada se situa em França?

E se o operador português provar que esta operação foi sujeita a imposto em França?

Resposta:



Sim. Na primeira hipótese a aquisição intracomunitária efectuada pelo português é tributada em território nacional porque é aí localizada, funcionando a cláusula de segurança prevista no n.º 2 do art.º 8.º do RITI.

Na segunda alternativa, já a aquisição não será localizada em território nacional, sendo como tal tributada em França, pois o português prova que a operação foi sujeita a imposto nesse país. Para o efeito terá que:

- Evidenciar a transmissão para o operador francês na declaração recapitulativa;
- Provar que o operador francês é sujeito passivo em França e aí se encontra registado para efeitos de IVA;
- Designar expressamente na factura que o operador francês é devedor de imposto em França, relativamente aquela transmissão.

2.2.6 - Vendas à distância

O ponto 8 do preâmbulo do RITI considera vendas à distância, aquelas:

«... em que um sujeito passivo sediado num Estado membro vende mercadorias (que não sejam meios de transporte novos, nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo) a não sujeitos passivos de imposto de outro Estado membro ...»

e diz-nos que a tributação se fará no país de destino, mas que o vendedor terá que se registar e cumprir com as demais obrigações no país onde ocorre a chegada dos bens (destino). No entanto e porque isto levaria a que os vendedores fossem tentados a estabelecer-se num país onde a taxa do IVA fosse relativamente baixa, os EM

acordaram que as vendas à distância só seriam tributadas no destino se os seus montantes ultrapassassem determinados limites, nomeadamente entre 35.000 ECU e 100.000 ECU, tendo Portugal optado pelo limite de 35.000 euros, sem prejuízo de opção pelo regime de tributação no destino.

De notar ainda que só existirá venda à distância se o transporte do bem for efectuado pelo vendedor ou por conta deste, donde se conclui que se o cliente se encarregar do transporte do bem em causa, a tributação ocorrerá na origem, tal como se se tratasse de uma qualquer compra efectuada por um particular.

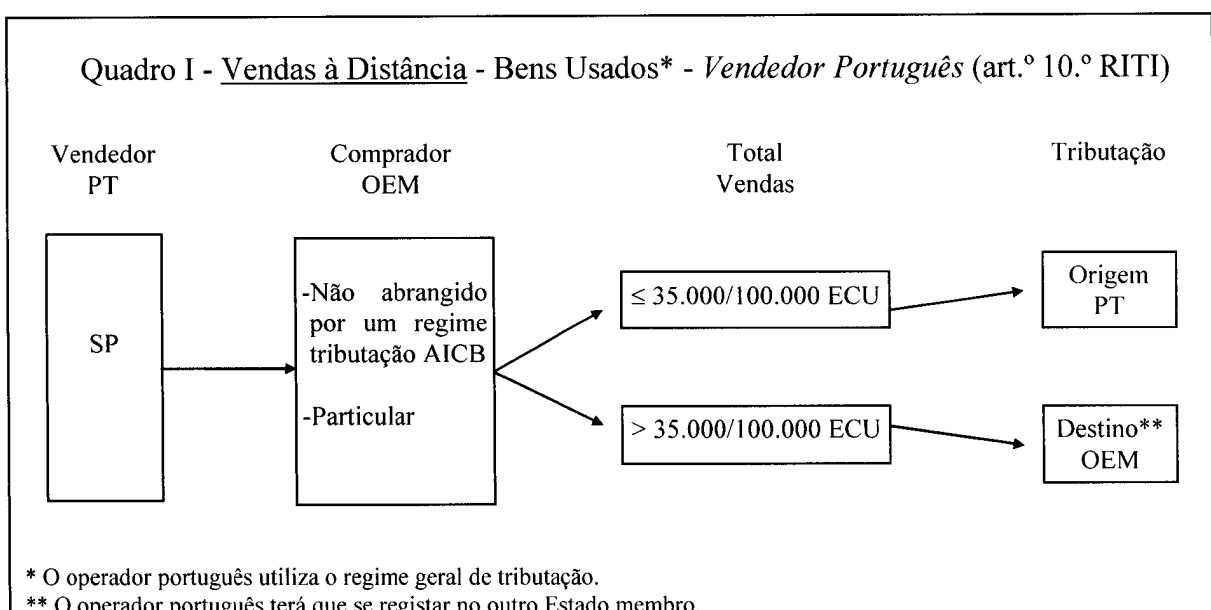
Assim, partindo do pressuposto que os vendedores *utilizam o regime geral de tributação nas suas vendas*, interessa-nos abordar esta matéria sob dois pontos de vista:

2.2.6.1 - Vendas à distância efectuadas *por* um operador português

Conforme art.º 10.º do RITI, as vendas serão tributáveis em Portugal se:

- o adquirente não esteja abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens ou seja um particular;
- os bens não sejam meios de transporte novos;
- os bens sejam expedidos ou transportados por conta do vendedor;
- o valor global das transmissões de bens efectuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso, não tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado membro de destino.

Também aqui é possível a opção pelo regime de tributação no EM de destino, mas quem o fizer deverá permanecer nesse regime durante um período de 2 anos (n.º 3 do art.º 10.º do RITI).



Exemplo 8 - Venda à distância de um bem usado, efectuada por operador português a particular francês.

Determinada empresa portuguesa enquadrada no regime normal de IVA desde 01.05.2012, vai efectuar em 19 de Julho de 2012 a sua primeira venda a um particular residente em França.

Jean Pierre, particular, residente em França, acordou a compra de uma peça usada para a sua viatura, pelo preço de 1.500 euros.

Sabendo que a empresa portuguesa utilizou nesta venda o regime geral de tributação, sendo o transporte da sua exclusiva responsabilidade, diga se esta transmissão era passível de tributação em Portugal?

Resposta:

Sim. A transmissão seria localizada em território nacional porque:

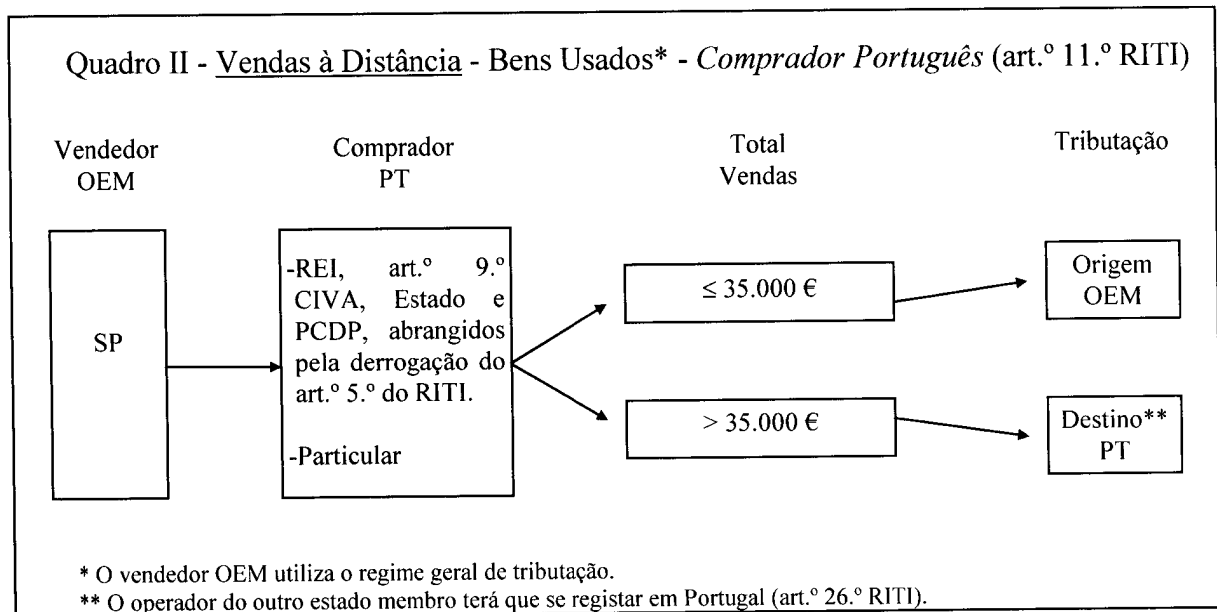
- o vendedor é um SP de IVA com sede em Portugal;
- o adquirente é um particular;
- o transporte foi por conta do vendedor;
- o total de vendas do operador português com destino a França fica aquém do limite⁷ estabelecido por aquele país.

2.2.6.2 - Vendas à distância efectuadas a um operador português

Regula o art.º 11.º do RITI que são tributáveis em Portugal as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor, SP noutro Estado membro, quando o lugar de chegada dos bens se situe em território nacional e desde que se verifiquem as seguintes condições:

- o adquirente seja um sujeito passivo enquadrado nos art.ºs 9.º e 53.º do CIVA, o Estado, pessoas colectivas de direito público e abrangidos pelo regime derogatório do art.º 5.º do RITI ou um particular;
- os bens não sejam meios de transporte novos e sejam expedidos pelo vendedor;
- o valor anual das transmissões efectuadas por cada fornecedor exceda 35.000 €;

⁷ 100.000 €.



Exemplo 9 - Venda à distância de uma máquina usada, efectuada por operador alemão a um SP português do art.º 9.º do CIVA.

Hartenberger, sujeito passivo registado na Alemanha desde 01.01.2008, vai efectuar a sua primeira venda pelo regime geral de tributação a um operador residente em território nacional.

João Luís, médico, iniciou a sua actividade de dentista em Portugal a partir de 03.02.2012, tendo ficado enquadrado na isenção da alínea b) do n.º 1 do art.º 9.º do CIVA desde aquela data.

Ao equipar o seu consultório verificou que tinha que adquirir um equipamento especial fabricado na Alemanha, que custava cerca de 8.000 euros, em estado de uso, pelo que se dirigiu ao seu Serviço de Finanças e indagou junto do funcionário que o atendeu se ele tinha que pagar o IVA em Portugal ou na Alemanha.

Qual será a resposta a dar a João Luís ?

Resposta:

A tributação desta venda ocorreria no Estado membro de origem, ou seja na Alemanha, não sendo como tal considerada aquisição intracomunitária porque:

- o vendedor é SP na Alemanha;
- o adquirente está enquadrado pelo regime derogatório do art.º 5.º RITI⁸;
- o total de vendas do operador alemão para Portugal fica abaixo do limite estabelecido pelo nosso país⁹.

⁸ Compras na comunidade até 10.000 €.

Exemplo 10 - Venda à distância de uma máquina usada, efectuada por operador alemão a um SP português do art.º 9.º do CIVA.

Utilizando os dados do exemplo anterior, qual seria a resposta a dar a João Luís se o equipamento custasse 12.000 € ?

Resposta:

A tributação neste último caso ocorreria em território nacional mas não na pessoa do operador alemão, pois, o operador português ao saber que iria adquirir um equipamento de valor superior a 10.000 €, teria forçosamente que apresentar uma DA antes de efectuar essa aquisição, ficando essa operação já sujeita a IVA em território nacional (art.º 5.º e 25.º do RITI).

Repare-se que, pelo facto do operador português ter efectuado uma AICB de valor superior a 10.000 € deixou de reunir uma das condições para estar enquadrado no regime das vendas à distância - adquirente *não* abrangido pelo regime geral de tributação das AICB.

Naturalmente que após a recolha da DA do operador português na base de dados nacional, o SP alemão não liquidaria IVA naquela transmissão pois teria certamente confirmado junto das autoridades competentes do seu país que o operador português era um sujeito para efeitos de AICB.

⁹ 35.000 €.

Limite para a tributação das vendas à distância no país de Destino

| Estado membro | Valor |
|-----------------|-----------|
| Alemanha | 100.000 |
| Áustria | 100.000 |
| Bélgica | 35.000 |
| Bulgária | 35.000 |
| Chipre | 34.220 |
| Dinamarca | 37.333 |
| Eslováquia | 35.000 |
| Eslovénia | 35.000 |
| Espanha | 35.000 |
| Estónia | 35.151 |
| Finlândia | 35.000 |
| França | 100.000 |
| Grécia | 35.000 |
| Hungria | 35.000 |
| Irlanda | 35.000 |
| Itália | 27.889 |
| Letónia | 36.952 |
| Lituânia | 36.207 |
| Luxemburgo | 100.000 |
| Malta | 35.000 |
| Países Baixos | 100.000 |
| Polónia | 35.000 |
| Portugal | 35.000 |
| Reino Unido | 109.598 |
| República Checa | 35.000 |
| Roménia | 35.000 |
| Suécia | 35.206,23 |

Fonte: Guia dos Impostos em Portugal – 2012, pgs 466

2.2.7 - Isenções

Teremos que analisar as isenções nas operações intracomunitárias sob dois pontos de vista, nomeadamente:

2.2.7.1 - Isenções nas vendas efectuadas por um operador português

Basicamente, as isenções concentram-se nas vendas por sujeitos passivos portugueses a sujeitos passivos residentes noutros Estados membros, ou seja, para que uma transmissão de bens deste tipo, seja considerada isenta (alínea a) do art.º 14.º RITI) assumindo assim, a denominação «transmissão intracomunitária de bens» é necessário que:

- a venda seja realizada por sujeitos passivos portugueses enquadrados no regime normal;
- os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional com destino a outro estado membro;
- o adquirente residente nesse ou noutro Estado membro seja aí uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado e abrangida por um regime de tributação das AICB;
- o adquirente tenha utilizado o respectivo número fiscal para efectuar a aquisição;

Para isso é importante que o operador português confirme junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, se o número fiscal do operador comunitário é ou não válido para efeitos de AICB de bens, porque se o não for o operador português terá que liquidar IVA nessa transmissão.

Exemplo 11 - Transmissão intracomunitária de bens

TaviUsados, Lda, sujeito passivo enquadrado no regime normal, vai vender pelo regime geral de tributação e pelo valor de 12.500 € uma máquina usada a um operador espanhol, também sujeito passivo para efeitos de AICB.

Questiona-se se TaviUsados, Lda, terá ou não que liquidar IVA nesta operação?

Resposta:

Tendo o operador espanhol fornecido o seu número de identificação e após a confirmação junto da AT, a venda, agora denominada transmissão intracomunitária de bens é considerada isenta ao abrigo da alínea a) do art.º 14.º do RITI.

2.2.7.2- Isenções nas aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por operadores portugueses

Vimos aquando do tratamento das regras da incidência que as aquisições intracomunitárias estavam sujeitas a IVA no território nacional e que o acto de liquidação do imposto devido cabia ao adquirente dos bens, mas nem sempre isso acontece já que existem determinadas aquisições intracomunitárias de bens que estão isentas de imposto, designadamente algumas operações triangulares:

Como vimos ao tratarmos a matéria da localização das AICB, eram tributáveis as AICB cujo lugar de chegada com destino ao adquirente se situe em território nacional.

O n.º 2 do art.º 15.º do RITI diz-nos que estas AICB estão isentas quando:

- sejam efectuadas por um sujeito passivo não residente e não registado em IVA no território nacional;
- os bens sejam expedidos ou transportados a partir de um estado membro diferente daquele que emitiu o numero de identificação fiscal ao brigo do qual o sujeito passivo efectuou a AICB;
- a AICB tenha por destino a transmissão subsequente no território nacional;
- a transmissão seja efectuada por um sujeito passivo registado para efeitos de IVA no território nacional;
- o sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na factura a emitir pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão efectuada no território nacional;

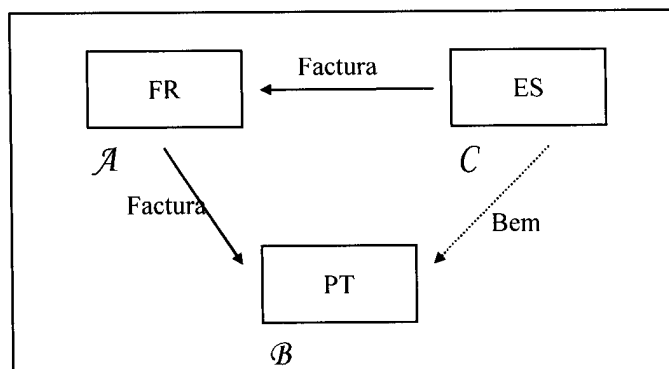
Exemplo 12 - Operação triangular - lugar de chegada do bem - Portugal

\mathcal{A} , sujeito passivo registado em França, adquire um bem usado, pelo regime geral, em Espanha a \mathcal{C} , para o revender a um sujeito passivo português, \mathcal{B} .

O bem vem directamente de Espanha para Portugal e \mathcal{A} ao emitir a factura designa expressamente \mathcal{B} . (PT) como devedor do imposto.

Será tributável em Portugal a aquisição intracomunitária do bem efectuada pelo francês \mathcal{A} ?

Resposta:



Estamos de facto em presença de uma operação triangular já que o circuito documental não acompanha o circuito físico dos bens.

No entanto e porque se respeitaram todas as condições exigidas pelo n.º 2 do art.º 15.º do RITI a aquisição intracomunitária efectuada por *A* em Portugal está isenta, senão vejamos:

- o lugar de chegada do bem ocorreu em território nacional;
- foi efectuada por um sujeito passivo não residente e não registado em território nacional (FR);
- o bem veio de um estado membro diferente (ES) daquele que emitiu o numero de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a AICB;
- o bem vai ser revendido em Portugal a um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em território nacional;
- *B* foi designado na factura emitida pelo vendedor como devedor de imposto.

Assim, o francês (*A*) faz uma AICB em Portugal isenta ao abrigo do n.º 2 do art.º 15.º do RITI, seguida de uma transmissão sujeita no território nacional por *B*, na qual este último (PT) é responsável pela liquidação do imposto e assume-se como devedor do mesmo.

2.2.8 – Direito à dedução

Nos termos do art.º 19.º do RITI, os sujeitos passivos enquadrados no regime normal de IVA, podem deduzir o imposto liquidado nas suas AICB.

De igual forma, estes operadores, quando praticam TICB, isentas ao abrigo da alínea a) do art.º 14.º do RITI, podem deduzir nos termos gerais o imposto suportado a montante, tratam-se como tal de isenções completas.

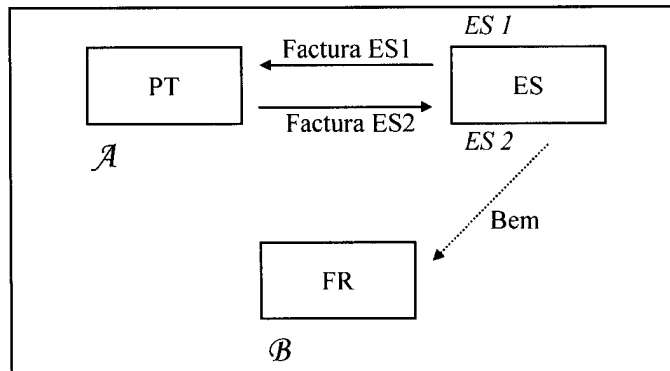
Resta ainda assinalar que nos termos do n.º 3 do art.º 19.º do RITI, o imposto liquidado numa AICB em que foi activada a cláusula de salvaguarda prevista no n.º 2 do art.º 8.º do mesmo diploma, não é dedutível.

Exemplo 13 - AICB – Cláusula de salvaguarda

A, sujeito passivo registado em Portugal, adquire um bem usado, pelo regime geral, em Espanha a *ES 1*, para a revender o um sujeito passivo espanhol, *ES 2*. O bem vai directamente de Espanha para França.

Será tributável em Portugal a aquisição intracomunitária do bem efectuada pelo espanhol *ES 1*?

Resposta:



Sim. Apesar da existências de três sujeitos passivos e três Estados membros distintos e de o bem não ter dado entrada fisicamente em Portugal, a AICB efectuada pelo português \mathcal{A} ao espanhol $\mathcal{ES} 1$ é tributável em Portugal, por força do n.º 2 do art.º 8.º do RITI, pois não se verificaram os requisitos elencados no n.º 3 do mesmo artigo.

Em consequência, o português está obrigado a liquidar IVA, não tendo contudo o direito à dedução nesta AICB, nos termos do n.º 3 do art.º 19.º do RITI.

2.2.9 - Valor tributável

O art.º 17.º do RITI, aquando da determinação do valor tributável das AICB, remete-nos para as regras previstas no art.º 16.º do CIVA, relativamente às transmissões de bens, donde se conclui que no valor de aquisição se poderão incluir, desde que não sejam debitadas separadamente, despesas acessórias como o transporte, seguros, registos, etc.

De referir ainda que o valor tributável nas viaturas automóveis incluirá o imposto sobre veículos, conforme o n.º 3 do art.º 17.º do RITI.

2.2.10 - Taxas

Conforme art.º 18.º do RITI, as taxas a aplicar nas AICB são as taxas previstas no art.º 18.º do CIVA para as transmissões de bens.

2.2.11 - Facturação

O imposto devido pelas AICB deve ser liquidado pelo sujeito passivo adquirente na factura ou documento equivalente emitido pelo vendedor ou em documento interno emitido pelo próprio adquirente, nos termos do n.º 1 do art.º 27.º do RITI.

Por outro lado, as facturas ou documentos equivalentes relativas às TICB isentas nos termos da alínea a) do art.º 14.º do RITI, devem ser emitidas pelo operador português o mais tardar até ao 15.º dia do mês seguinte àquele a que os bens foram colocados à disposição do adquirente, nos termos do n.º 1 do art.º 27.º do RITI.

3 – A tributação dos bens usados em IVA

3.1 – Introdução

O método de apuramento do imposto nas transmissões de bens em segunda mão efectuadas por sujeitos passivos de imposto que hajam adquirido tal tipo de bens para revenda é uma excepção à regra do apuramento do IVA a entregar por cada operador económico, nomeadamente a calculada pelo método do crédito de imposto ou método substractivo indirecto em que o imposto liquidado nos seus outputs é subtraído do imposto suportado e dedutível dos seus inputs.

Assim, o método de excepção é apelidado de Método Subtractivo Directo ou Método da Margem e o imposto a entregar resulta da aplicação da taxa à diferença, devidamente justificada, entre o preço da venda e o da compra, salvo opção expressa pela aplicação do método de crédito de imposto.

$$IVA \text{ a entregar} = taxa \times (Valor \text{ de Venda} - Valor \text{ de Compra})$$

Mas para compreendermos o funcionamento deste regime particular, não nos é suficiente a compreensão dos dispositivos normativos evidenciados no código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, teremos também de nos socorrer de legislação especial criada por força do disposto no n.º 7 do art.º 16.º do código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o que veio a acontecer inicialmente com a publicação do Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro, que nos diz antes de mais, no seu preâmbulo que:

«... A aplicação do método de crédito de imposto, nos casos em que a actividade exercida pelo sujeito passivo consista na transmissão de bens em segunda mão ..., traduzir-se-ia, em última análise, em sujeitar a nova e integral tributação de bens habitualmente oriundos do estágio final do consumo, em cujo preço está implicitamente contida uma parcela de imposto, ..., infere-se, pois, que naquelas circunstâncias a reintrodução dos bens no circuito económico implicaria, necessariamente, um agravamento das condições de exploração dos operadores e um real encorajamento à respectiva comercialização fora dos circuitos nacionais ... ».

Estes foram aos pressupostos da criação deste método de excepção ao cálculo do imposto a entregar, ou seja, com este método, o preço final do bem a colocar no mercado, tendo-se em consideração que a margem do comerciante seria idêntica, era bem menor do que no método do crédito de imposto, pois a carga fiscal era muito menor.

Porém, a aplicação do regime particular previsto no Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro, mostrou-se desajustada sobretudo com a introdução do RITI, em 1993, pois, por não ter aplicabilidade no comércio intracomunitário, penalizava os operadores na medida em que as AICB obrigavam a liquidação de imposto, que não poderia ser deduzido caso viessem a praticar na revenda o regime particular de tributação da margem.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, que transpôs para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro, foi revogado o Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro e aprovado o Regime Especial de Tributação dos Bens em 2.^a Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades¹⁰, tendo as aquisições intracomunitárias de bens usados passado a serem não sujeitas a IVA desde que o vendedor seja um sujeito passivo revendedor de bens usados e estes tiverem sido sujeitos a IVA no Estado membro de expedição ou transporte, de acordo com regime especial de tributação idêntico ao previsto neste diploma.

¹⁰ Entrou em vigor no Continente em 23.10.1996 e nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores em 02.11.1996.

3.2 – Características e transacções de bens usados no mercado interno

3.2.1 – Sujeição ao regime especial de tributação da margem

Conforme art.º 1.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, ficam sujeitos a este regime especial de tributação da margem, as transmissões de bens em 2.ª mão, efectuadas por sujeitos passivos revendedores.

Consequentemente este regime só se aplica a inventários e não a bens de investimento, o que afasta a sua aplicação à generalidade dos operadores.

Por outro lado, para que a futura venda do bem usado seja abrangida pelo método da margem, é necessário que o revendedor o tenha adquirido a:

- a uma pessoa que não seja sujeito passivo, por exemplo um particular;
- a outro sujeito passivo, desde a transmissão efectuada por este seja isenta de imposto, ao abrigo do n.º 32 do art.º 9.º do CIVA, ou de disposição idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão;
- a outro sujeito passivo, desde a transmissão efectuada por este tenha tido por objecto um bem de investimento e seja isenta de imposto, ao abrigo do art.º 53.º do CIVA, ou de disposição idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão;
- a outro sujeito passivo revendedor, desde a transmissão efectuada por este tenha sido efectuada ao abrigo do método da margem, ou de disposição idêntica vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão.

Por outras palavras, se a compra do bem tiver sido efectuada nas condições atrás referidas, então a futura venda será efectuada ao abrigo do método da margem, estando vedada a sua aplicação se o bem tiver sido adquirido pelo regime geral de tributação (art.º 3.º do regime especial dos bens em 2.º mão).

3.2.2 - Conceito de bens em segunda mão

A alínea a) do art.º 2.º do regime especial de tributação dos bens em 2.ª mão, define bens em segunda mão como sendo:

« ... os bens móveis susceptíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objectos de arte, de colecção, das antiguidades ... »

O anterior diploma afastava do regime particular os bens usados, alvo de renovação ou transformação.

3.2.3 - Conceito de sujeito passivo revendedor

A alínea c) do art.º 2.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, define sujeito passivo revendedor como sendo:

« ... o sujeito passivo, que, no âmbito da sua actividade, compra, afecta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão... »

3.2.4 - Opção por proceder à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA

Conforme previsto no art.º 7.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, existe a possibilidade de o revendedor optar pela liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA, em relação a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem.

Tal opção poderá ocorrer bem a bem, transmissão a transmissão, sendo efectivada no momento da exigibilidade do imposto, tal como se encontra definida nos art.ºs 7.º e 8.º do CIVA. Os contribuintes que utilizem o regime especial e o regime geral simultaneamente, deverão manter uma contabilização distinta das operações em função dos regimes de tributação, fornecendo assim à administração fiscal os mecanismos necessários de controle, tal como estão definidos em lei, nomeadamente nos art.ºs 44.º e 45.º do CIVA e art.º 6.º do regime especial dos bens em 2.ª mão.

Esta opção apenas é benéfica, grosso modo, se o bem não for excluído do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA, por exemplo nos casos das viaturas de mercadorias e o adquirente puder deduzir o IVA suportado, por exercer uma actividade totalmente tributada. Não sendo este o caso, o revendedor, optando pelo regime geral, terá que apresentar um preço de venda final superior para manter a mesma margem de lucro, ou se quiser manter o mesmo preço final verá a sua margem de lucro reduzida.

Exemplo 14 - Venda com opção pelo regime geral do CIVA.

Determinado stand de automóveis, adquiriu a uma empresa que se dedica à construção de prédios para venda, uma viatura ligeira de mercadorias usada por 2.000 €, a qual colocou na factura a seguinte menção “Isenta de IVA – n.º 32 do art.º 9.º do CIVA”. Tal viatura veio a ser vendida com um lucro de 500 € a uma empresa que se dedica exclusivamente à feitura de empreitadas e está enquadrada no regime normal do IVA. Mantendo a mesma margem de lucro pronuncie-se sobre a eventual vantagem de opção pelo regime geral nesta venda.

Resposta:

Opção pelo regime geral

Preço de venda s/ IVA = 2.000 + 500 = 2.500 €

IVA a liquidar = 2.500 x 23% = 575 €

Preço de venda C/ IVA = 2.500 + 575 = 3.075 €

Venda utilizando o método da margem

Preço de venda s/ IVA = 2.000 + 500 = 2.500 €

IVA a liquidar = (2.500 - 2.000) x 23% = 115 €

Preço de venda C/ IVA = 2.500 + 115 = 2.615 €

Apesar do preço final ser superior quando é exercida a opção pelo regime geral, o adquirente tem vantagem nesta modalidade, pois o IVA suportado (575 €) é dedutível, o que implica que o custo de aquisição venha a ser mais baixo, ou seja 2.500 € contra os 2.615 € do regime especial, já que o IVA aí liquidado não é dedutível para o adquirente.

Na óptica do revendedor é indiferente, pois o lucro obtido é exactamente o mesmo.

3.2.5 - Valor tributável

Segundo o n.º 2 do art.º 4.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, o valor tributável:

« ... é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do art.º 16.º do CIVA 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 ou documento equivalente.».

Este conceito, está em sintonia com o disposto na alínea f) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, que refere que, nas transmissões de bens em segunda mão efectuadas por sujeitos passivos de imposto que hajam adquirido tal tipo de bens para revenda, constitui valor tributável:

«... a diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra;»,

Porém, a interpretação do conceito de valor tributável no método da margem, quando a aquisição ocorre na comunidade e o respectivo fornecedor aplicou regime idêntico na origem, não tem sido nada pacífica e ainda continuam a existir operadores que por desconhecerem a formula de cálculo na futura venda no mercado interno, acabam por ter prejuízo na transacção, nomeadamente no sector automóvel.

Diga-se desde já que, caso o revendedor português adquira na comunidade o bem usado a um fornecedor que tenha utilizado o regime especial da margem, tal operação não será considerada uma AICB, aplicando-se na futura venda em Portugal o regime especial dos bens em 2.ª mão.

A questão centra-se então na dúvida se havendo sujeição a imposto sobre veículos (ISV), este imposto será considerado no cálculo do valor tributável previsto no n.º 2 do art.º 4.º do regime especial dos bens em 2.ª mão?

Tal questão encontra-se clarificada no ofício-circulado n.º 30012, de 06.01.2000, da Direcção de Serviços do IVA. Da sua leitura conclui-se que apesar do ISV ser tratado como um gasto para o sujeito passivo revendedor, tal valor não poderá ser incluído no preço de compra a considerar para efeitos de apuramento da margem sujeita a IVA.

Exemplo 15 - Venda pelo método da margem de bem adquirido também pelo método da margem na comunidade – Imposto sobre Veículos.

CarUsa, Lda, adquiriu uma viatura usada pelo método da margem a um fornecedor alemão, em Maio de 2012, pelo valor de 10.000 €, tendo pago nos serviços aduaneiros imposto sobre veículos no valor de 5.000 €. Sabendo-se que vai utilizar o regime dos bens em 2.ª mão e vai colocar a viatura à venda no seu stand por 22.300 € (IVA incluído), determine o IVA devido nesta transacção e o valor do lucro do operador.

Resposta:

Cálculo da margem com IVA incluído

$$22.300 - 10.000 = 12.300 \text{ €}$$

Cálculo do IVA devido na venda

$$12.300 \times 23 : 123 = 2.300 \text{ €}$$

Cálculo do lucro do revendedor

$$22.300 - (10.000 + 5.000 + 2.300) = 5.000 \text{ €}$$

Repare-se que, se por exemplo, o preço de venda fosse 16.000 € (IVA incluído), o operador teria prejuízo.

Cálculo da margem com IVA incluído

$$16.000 - 10.000 = 6.000 \text{ €}$$

Cálculo do IVA devido na venda

$$6.000 \times 23 : 123 = 1.121,95 \text{ €}$$

Cálculo do lucro do revendedor

$$16.000 - (10.000 + 5.000 + 1.121,95) = - 121,95 \text{ €}$$

3.2.6 - Apuramento individual

O apuramento do imposto terá que ser efectuado bem a bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda de um bem afectar o valor tributável de outras transmissões conforme n.º 3 do art.º 4.º do regime especial dos bens usados.

Significa então que a perda na venda de um determinado bem, não pode ser compensada no ganho de uma outra qualquer venda, contrariamente, por exemplo a um outro regime onde também se aplica o método da margem, nomeadamente o regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores, onde o valor tributável é apurado por período de imposto, o que permite compensações de margens entre as transacções que ocorreram em determinado período de imposto (trimestral ou mensal).

3.2.7 - Menção expressa nas facturas

Conforme o previsto no n.º 1 do art.º 6.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, as facturas emitidas por estes revendedores quando utilizem o regime especial deverão conter a menção:

« IVA - Bens em segunda mão »

estando vedada a discriminação do imposto na correspondente factura emitida. Mais, mesmo que o revendedor infrinja esta norma, o adquirente, mesmo assim, está sempre impedido de exercer o direito à dedução do imposto suportado, conforme o disposto no n.º 3 do art.º 5.º do regime especial dos bens em 2.ª mão e n.º 3 do art.º 21.º do CIVA.

No entanto, e a partir de 01.01.2013, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, a menção atrás referida será substituída por uma nova menção, nomeadamente, « Regime da margem de lucro – Bens em segunda mão »

Naturalmente que estes revendedores normalmente não discriminam o IVA da operação, porque senão estão a dar a conhecer a sua margem de lucro da operação, o que não é comercialmente aconselhável, pois conhecendo-se o montante de IVA e sabendo-se a taxa aplicada, conhece-se automaticamente a margem bruta praticada.

3.2.8 - Exercício do direito à dedução

Como já atrás foi referido, pelas características dos fornecedores dos bens usados, não haverá nenhuma situação em que o revendedor possa suportar imposto a montante nos termos gerais, pois em tal situação o regime aplicável na revenda é o regime geral do CIVA, pelo que não haverá nenhuma situação possível de exercício do direito à dedução de imposto suportado a montante.

É no entanto, dedutível, nos termos gerais, o IVA que onerou as reparações, a manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao regime especial da margem, conforme n.º 2 do art.º 5.º do regime especial dos bens em 2.ª mão.

Exemplo 16 – Revenda de bem usado pelo regime especial – Pagamento de reparação com IVA - Apuramento imposto

Stand Ramirez, estabelecimento que desenvolve a actividade de revenda de viaturas usadas, está enquadrado em IVA no regime normal, com periodicidade mensal a partir de 21.06.2012, efectuou nesse mês as seguintes operações:

Compra a particulares

| | | Euros |
|------------------------------------|---|-------|
| Uma viatura ligeira de passageiros | - | 7.500 |
| Uma viatura de mercadorias | - | 8.000 |

Reparação na viatura ligeira de passageiros (c/IVA-23%) - 615 euros

Vendas pelo regime especial (sem imposto)

| | | Euros |
|------------------------------------|---|--------|
| Uma viatura ligeira de passageiros | - | 10.000 |
| Uma viatura de mercadorias | - | 11.000 |

Pretende-se:

- Cálculo do preço de venda com imposto para cada viatura transmitida.
- Cálculo do imposto a entregar no período de Junho de 2012.
- Cálculo do lucro obtido pelo stand.

Respostas:

a) Cálculo do preço de venda com IVA

$$\text{Imposto} = (\text{Valor de Venda} - \text{Valor de Compra}) \times \text{taxa}$$

Viatura ligeira de passageiros

$$\text{Imposto} = (10.000 - 7.500) \times 23 \% = 575 \text{ €}$$

$$\text{Preço de Venda com IVA} = 10.000 + 575 = 10.575 \text{ €}$$

Viatura de mercadorias

$$\text{Imposto} = (11.000 - 8.000) \times 23 \% = 690 \text{ €}$$

$$\text{Preço de Venda com IVA} = 11.000 + 690 = 11.690 \text{ €}$$

b) Cálculo do imposto a entregar no período de Junho de 2012

IVA liquidado

| | | |
|--------------------------------|---|----------------|
| Viatura ligeira de passageiros | - | 575 € |
| Viatura de mercadorias | - | 690 € |
| Total | | <u>1.265 €</u> |

IVA dedutível da reparação

$$\text{Base tributável} = \text{Preço pago} / 123 \times 100$$

$$\text{Base tributável} = 615 / 123 \times 100 = 500 \text{ €}$$

$$\text{Imposto} = \text{Preço pago} - \text{Base tributável}$$

$$\text{Imposto} = 615 - 500 = 115 \text{ €}$$

$$\text{Imposto a entregar} = \text{imposto liquidado} - \text{imposto dedutível}$$

$$\text{Imposto a entregar} = 1.265 - 115 = 1.150 \text{ €}$$

c) Cálculo do lucro obtido pelo stand

$$\text{Viatura ligeira de passageiros} = 10.575 - (7.500 + 500 + 575) = 2.000 \text{ €}$$

$$\text{Viatura de mercadorias} = 11.690 - (8.000 + 690) = 3.000 \text{ €}$$

$$\text{Total do lucro obtido} = 2.000 + 3.000 = 5.000 \text{ €}$$

3.2.9 - Regimes de tributação

Aos revendedores que utilizam o regime especial dos bens usados não é aplicável o regime especial dos pequenos retalhistas, conforme art.º 17.º do regime especial dos bens em 2.ª mão.

Assim, o regime especial dos bens em 2.ª mão só será utilizado pelos contribuintes pertencentes ao regime normal do IVA.

Naturalmente que poderão existir sujeitos passivos que comprem para revenda bens usados mas que, por respeitarem as condições definidas no n.º 1 do art.º 53.º do CIVA, estão enquadrados no regime especial de isenção, que, como vimos se caracteriza pela não liquidação de IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços e pela interdição ao exercício do direito à dedução – n.º 3 do art.º 54.º do CIVA.

3.2.10 – Escrituração, livros e impressos

Conforme estipulam os n.º 2 e 3 do art.º 9.º do regime especial do bens em 2.ª mão, as operações enquadradas neste regime particular, deverão ser escrituradas de modo a

evidenciar os elementos que permitam verificar as condições e elementos previstos nos art.ºs 3.º e 4.º do regime especial.

Relativamente aos livros e impressos a utilizar o art.º 19.º do regime especial dos bens e 2.ª mão, prevê que o Ministro das Finanças, possa criar ou alterar os modelos de livros e impressos necessários à execução das obrigações do regime especial. Como desde a publicação do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, não se conhece a publicação de qualquer despacho nesse sentido, parece-nos que ainda se encontra em vigor o livro de registo de bens em 2.ª mão aprovado no diário da república n.º 40, de 18 de Fevereiro de 1986, I Série.

3.2.11 - Comparação entre regime especial e regime geral nos bens usados

Tendo em conta o objectivo para que foi concebido este regime especial, nomeadamente, um desagravamento da sua tributação, justificado por se tratarem de bens oriundos de um estágio final de consumo e portanto já anteriormente tributados e cuja parcela de imposto tinha sido excluída do direito à dedução, a aplicação deste regime é claramente mais vantajosa quando comparado com a aplicação do regime geral. Vejamos então um exemplo.

Exemplo 17 - Revenda pelo regime especial versus regime geral.

Admitindo que o Stand Ramirez, do exemplo anterior, adquiriu em Julho de 2012 uma viatura a um particular por 4.000 €. Supondo que o stand está a pensar obter um lucro bruto de 1.000 €, pretende-se o cálculo do IVA a liquidar e o preço final do bem, utilizando o regime geral e o regime especial da margem.

Resposta:

Com base na utilização do regime geral teríamos:

$$\text{IVA} = (4.000 + 1.000) \times 23 \% = 1.150,00 \text{ €}$$

$$\text{Preço final do bem} = (4.000 + 1.000 + 1.150) = 6.150,00 \text{ €}$$

Com base na utilização do regime especial da margem teríamos:

$$\text{IVA} = (5.000 - 4.000) \times 23 \% = 230 \text{ €}$$

$$\text{Preço final do bem} = (4.000 + 1.000 + 230) = 5.230,00 \text{ €}$$

3.2.12 - Transmissão de viaturas usadas por sujeitos passivos não revendedores que as adquiriram já naquele estado a operadores revendedores.

Naturalmente, pelo que já foi dito até aqui os sujeitos passivos não revendedores não cabem neste regime especial dos bens usados, uma vez que não compram tais bens para revenda.

Também as transmissões de bens usados efectuados por particulares caem fora deste regime e do código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, uma vez que não se enquadram nas regras da incidência de tais diplomas.

No entanto, faltava ainda analisar os efeitos das aquisições de bens usados adquiridos a revendedores de bens usados e afectos ao activo fixo tangível dos seus adquirentes, quando posteriormente fossem revendidos.

Vejamos então as várias situações possíveis:

3.2.12.1 – Transmissão de viatura de mercadorias usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime geral na transacção.

Dados:

| | |
|--------------------|---------------------------------|
| Valor de aquisição | - 12.000 € com IVA incluído 20% |
| Valor de venda | - 9.000 € sem IVA |

Hipótese I – O sujeito passivo deduziu o IVA¹¹

A transmissão está sujeita a IVA e a taxa de 23 % incide sobre os 9.000 €.

Hipótese II – O sujeito passivo não deduziu o IVA

A solução é idêntica uma vez que não existe norma que afaste a tributação por não ter sido exercido o direito à dedução.

3.2.12.2 – Transmissão de viatura de mercadorias usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime especial na transacção

Dados:

| | |
|--------------------|--|
| Valor de aquisição | - 11.000 € “IVA – Bens em segunda mão” |
| IVA da compra | - Oculto |
| Valor de venda | - 9.000 € sem IVA |

A transmissão está sujeita a IVA e a taxa de 23 % incide sobre os 9.000 €, não se lhe aplicando qualquer isenção, por ausência de normativo legal.

¹¹ 2.000 €.

3.2.12.3 – Transmissão de viatura de passageiros usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime especial na transacção

Dados:

| | |
|--------------------|--|
| Valor de aquisição | - 11.000 € “IVA – Bens em segunda mão” |
| IVA da compra | - Oculto |
| Valor de venda | - 9.000 € sem IVA |

A transmissão está sujeita a IVA e a taxa de 23 % incide sobre os 9.000 €, não se lhe aplicando qualquer isenção, por ausência de normativo legal.

3.2.12.4 – Transmissão de viatura ligeira de passageiros usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime geral na transacção

Dados:

| | |
|--------------------|---------------------------------|
| Valor de aquisição | - 11.000 € com IVA incluído 20% |
| Valor de venda | - 8.000 € sem IVA |

A transmissão está isenta nos termos do n.º 32 do art.º 9.º do CIVA (parte final), uma vez que aquando da aquisição lhe tinha sido vedado o exercício do direito à dedução por se tratar de um bem enquadrado na alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

3.2.13 - Transmissão de viaturas usadas por sujeitos passivos não revendedores que as adquiriram já naquele estado a particulares ou a sujeitos passivos enquadrados no REI.

Também é frequente encontramos operadores não revendedores de bens usados, a adquirirem bens usados, sobretudo viaturas, a particulares, afectando-os naturalmente ao seu activo fixo tangível, já que o preço aí praticado é substancialmente inferior ao praticado nos stands de veículos automóveis usados.

Aquando da sua futura transmissão, normalmente passados alguns anos, e em todos os casos, a operação estará sujeita a IVA, já que se trata da venda de um bem do activo efectuada por um sujeito passivo de IVA, sujeita a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, ambos do CIVA, não se lhe aplicando qualquer isenção por ausência de normativo legal. O n.º 32 do art.º 9.º do CIVA, não é aplicável a esta situação, pois aquando da aquisição não houve qualquer exclusão do direito à dedução, pois nem sequer existiu imposto suportado.

3.2.14 – Obrigação declarativa periódica.

Aquando da aplicação do regime especial dos bens em 2.^a mão, o valor tributável (margem bruta) e o valor do imposto, devem ser evidenciados nos campos 3 e 4 da declaração periódica de IVA.

| 1 - TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO | | BASE TRIBUTÁVEL | IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO |
|--|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • À taxa reduzida (%) • À taxa intermédia (%) • À taxa normal (%) | <p style="text-align: center;">ATENÇÃO</p> <p>Estes campos são controlados automaticamente, pelo que os valores a inscrever devem corresponder rigorosamente aos que resultam da aplicação das respectivas taxas</p> | <div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center; gap: 20px;"> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 40px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;">1</div> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 40px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;">5</div> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 40px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;">3</div> </div> | <div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center; gap: 20px;"> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 40px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;">2</div> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 40px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;">6</div> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 40px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;">4</div> </div> |

3.3 – Características e transacções de bens usados no mercado comunitário

3.3.1 - Introdução

Como vimos, aquando do tratamento das “breves notas” sobre o RITI, ao nível das transacções intracomunitárias de bens usados entre sujeitos passivos de IVA, a tributação está fortemente influenciada pela situação e comportamento do vendedor, a saber:

- a) Caso o fornecedor comunitário, seja um revendedor de bens usados e tiver utilizado o método da margem, então a transacção será tributada na origem, pelo regime especial dos bens em 2.^a mão;
- b) Caso o fornecedor comunitário, seja ou não um revendedor de bens usados, não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção e tiver utilizado o regime geral, então a transacção será tributada no destino, havendo na origem uma TICB isenta de IVA;
- c) Caso o fornecedor comunitário, esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção, então a transacção será isenta na origem por força do regime particular, não havendo lugar a qualquer tributação no destino.

Importa ainda analisar as transacções intracomunitárias de bens usados, aquisições e transmissões, de modo a que se abarque todos os possíveis intervenientes nas operações, levando ainda em linha de conta a actividade desenvolvida por cada operador português e a análise da subsequente transmissão no mercado interno, caso se lhe aplique.

3.3.2 – Aquisições de bens usados na comunidade

3.3.2.1 - Quando o adquirente português é um particular

Como facilmente se pode concluir, independentemente da qualidade do vendedor comunitário, a aquisição não será tributada em território nacional, pois cai fora do campo da incidência, quer do CIVA, quer do RITI.

3.3.2.2 - Quando o vendedor comunitário esteja aí abrangido por um regime particular de isenção

Caso o fornecedor comunitário, esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção, a transacção será isenta na origem por força do regime particular, não havendo lugar a qualquer tributação no destino.

3.3.2.3 - Quando o vendedor comunitário utiliza o método da margem

Caso o revendedor de bens usados tiver utilizado o método da margem, então a transacção será tributada na origem, pelo regime especial dos bens em 2.^a mão, não dando lugar a uma AICB em Portugal, nos termos do n.º 1 do art.º 14.º do regime especial dos bens em 2.^a mão.

Se o adquirente, sujeito passivo português enquadrado no regime normal, afectar o bem usado adquirido, ao seu activo fixo tangível, então a futura venda estará sujeita e não isenta de IVA nos termos gerais, conforme já referido no ponto 3.2.12.

Caso o adquirente seja um revendedor de bens usados, então a futura venda cairá automaticamente nas regras do regime especial dos bens em 2.^a mão, existindo no entanto a possibilidade de opção pelo regime geral.

3.3.2.4 - Quando o vendedor comunitário utiliza o regime geral de tributação

Caso o fornecedor comunitário, seja ou não um revendedor de bens usados, não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção e tiver utilizado o regime geral de tributação, poderemos ter vários cenários que dependem da qualidade e situação do adquirente português, nomeadamente:

3.3.2.4.1 - Quando o adquirente português é um particular

A tributação ocorrerá na origem e o particular português suportará o IVA devido às taxas do correspondente Estado membro.

3.3.2.4.2 - Quando o adquirente português está enquadrado no REI, no art.º 9.º, ou ainda no caso do Estado e das PCDP

Neste caso, será relevante conhecer o valor global das aquisições efectuadas pelo operador português em todos os Estados membros, pois se esse montante não ultrapassar 10.000 € no ano anterior ou no ano em curso, aplicar-se-á o regime de derrogação previsto no art.º 5.º do RITI e a operação não estará sujeita a imposto no nosso território, estando-o no entanto na origem, nos mesmos moldes do ponto anterior.

Caso o limite atrás referido já se encontrar ultrapassado, então a operação será isenta na origem e tributada como AICB em Portugal, cabendo o acto de liquidação e entrega do imposto apurado ao adquirente português, tal como nos referimos no ponto 2.2.3.

Como o enquadramento destes adquirentes lhes veda o exercício do direito à dedução, não lhes é possível recuperar o imposto por si liquidado.

3.3.2.4.3 - Quando o adquirente português for um sujeito passivo enquadrado no regime normal

Neste caso a operação estará isenta na origem (TICB), sendo tributada no destino – Portugal, aqui ocorrendo uma AICB, devendo o adquirente proceder à liquidação do imposto na factura ou documento interno.

Independentemente do adquirente, ser ou não revendedor de bens usados, a futura venda segue as regras do regime geral, havendo no entanto que referir algumas particularidades.

Se o adquirente português não for revendedor de bens usados, aquando da aquisição a dedução do imposto por si liquidado estará dependente da aplicação ou não da exclusão prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA. Na futura venda, a operação só estará isenta ao abrigo do n.º 32 do art.º 9.º do CIVA, se aquando da aquisição lhe foi vedado o exercício do direito à dedução pelo n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

Se o adquirente português for revendedor de bens usados, haverá sempre a possibilidade de dedução¹² do imposto por si liquidado aquando da aquisição. Na futura venda, a operação estará sempre sujeita a IVA nos termos gerais, não se lhe aplicando o regime especial dos bens em 2.ª mão, nem qualquer isenção.

Repare-se ainda que caso exista pagamento do ISV, este fará parte do valor tributável para efeitos de AICB, conforme o previsto no n.º 3 do art.º 17.º do RITI, conjugado com a alínea a) do n.º 5 do art.º 16.º do CIVA.

Exemplo 18 - Venda pelo regime geral de um bem adquirido também pelo regime geral na comunidade – Imposto sobre Veículos.

CarUsa, Lda, adquiriu uma viatura usada pelo regime geral a um fornecedor alemão, em Junho de 2012, pelo valor de 10.000 €, tendo pago nos serviços aduaneiros imposto sobre veículos no valor de 5.000 €. Sabendo-se que vai utilizar o regime geral e vai colocar a viatura à venda no seu stand por 22.300 € (IVA incluído), determine o IVA devido na AICB¹³, na venda, bem como o valor do lucro do operador.

Resposta:

Cálculo do IVA liquidado e dedutível na AICB

$$(10.000 + 5.000) \times 23\% = 3.450 \text{ €}$$

Cálculo do IVA devido na venda

$$\text{Valor tributável} = 22.300 : 123 \times 100 = 18.130,08$$

¹² Incluindo nos casos de aquisição de viaturas de turismo, por força da alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA.

¹³ A liquidar pelo adquirente – CarUsa, Lda.

22.300 – 18.130,08 = 4.169,92 €

Cálculo do lucro do revendedor

22.300 - (10.000 + 5.000 + 4.169,92) = 3.130,08 €

3.3.2.5 – Verificação do regime utilizado pelo fornecedor comunitário

Ao longo deste 3.3.2 constatámos que é fundamental conhecer qual a modalidade utilizada pelo fornecedor na venda, caso este seja um sujeito passivo enquadrado no regime normal, ou seja, se aquando da venda o fornecedor comunitário utilizou o regime especial dos bens em 2.^a mão ou o regime geral.

Tal questão é fundamental, pois pode condicionar o comportamento do operador português na futura venda em território nacional, já para não falar nas situações de eventual prejuízo caso a análise da situação não tenha sido efectuada da forma mais adequada.

Sabemos que em Portugal, os revendedores, aquando da venda, se utilizarem o regime especial dos bens em 2.^a mão, são obrigados a colocar nas facturas a menção «IVA – Bens em segunda mão», conforme o determinado pelo n.º 1 do art.º 6.º do regime especial dos bens em 2.^a mão. Por outro lado, quando efectuam uma TICB de bens usados, portanto uma operação isenta, são também obrigados a mencionar o motivo justificativo da não aplicação do imposto, nos termos da alínea e) do art.º 36.º do CIVA, ou seja, deverão colocar a menção «Isento de IVA – alínea a) do art.º 14.º do RITI».

Acontece que noutros Estados membros, o diploma interno que regula o regime especial dos bens em 2.^a mão, pode não obrigar a colocar tais menções, por exemplo, no caso da Alemanha é facultativo a indicação de qualquer menção quando é utilizado o método da margem, o que pode levantar alguns problemas aos operadores portugueses, pois já tem acontecido comprarem bens usados no pressuposto da aplicação do regime da margem, quando o fornecedor comunitário utilizou o regime geral. Em consequência, a Administração Fiscal portuguesa, tendo esta informação através dos sistemas de trocas de informação comunitárias (VIES), vem posteriormente junto dos adquirentes portugueses proceder a correcções ao imposto liquidado, normalmente de valor elevado, pois como sabemos, desde que a compra seja efectuada pelo regime geral já não poderá ser utilizado o regime dos bens em 2.^a mão na revenda no mercado interno.

As menções específicas de cada Estado membro, que devem constar das facturas relacionadas com transmissões intracomunitárias de bens em 2.^a mão, entre sujeitos passivos, encontram-se divulgadas no ofício-circulado n.º 97.748 de 26.09.1997, do Núcleo para a Cooperação Administrativa Intracomunitária.

Também acontece, por vezes, o revendedor português alegar que adquiriu as viaturas a particulares, quando à posteriori se confirma por consulta ao referido sistema VIES,

que o valor das referidas viaturas consta nessa base de dados declarado por fornecedores comunitários, o que significa a aplicação de uma isenção na origem (TICB), a consequente AICB tributável em Portugal e a obrigatoriedade da aplicação do regime geral na futura venda efectuada no nosso território.

3.3.2.6 – Compra de várias viaturas usadas por parte de particulares portugueses

Aparentemente as aquisições de viaturas usadas por parte de particulares portugueses, tal como se referiu no ponto 3.3.2.1 não será tributada no nosso território, já que se tratam de compras de bens efectuadas na esfera particular e como tal afastadas das regras de incidência do CIVA, RITI e também do CIRS.

Acontece porém que, por vezes, são detectadas compras de viaturas usadas efectuadas por particulares, em número significativo, verificando-se à posteriori a sua correspondente venda no território nacional. Esta atitude indicia fortemente o exercício efectivo de uma actividade de comércio de automóveis, que, se tiver carácter ocasional poderá ser interpretada como um acto isolado, sujeito como tal a IVA e IRS. Caso se verifique que a actividade tem carácter de habitualidade, então estamos na presença de um operador normal, pelo que estará em falta com o cumprimento de todas as suas obrigações fiscais.

3.3.3 - Transmissões de bens usados efectuadas por operadores portugueses a adquirentes residentes noutros Estados membros

3.3.3.1 - Quando o vendedor é um particular

Independentemente da qualidade do adquirente a transmissão está fora do campo da incidência do imposto por não se enquadrar nas normas do CIVA e do RITI.

3.3.3.2 - Quando o vendedor é um contribuinte enquadrado no REI

Também aqui é indiferente a qualidade do adquirente, mas a operação estará isenta ao abrigo do art.º 53.º do CIVA.

Naturalmente que quando o volume de negócios ultrapassar os 10.000 €, o contribuinte terá que cumprir com as obrigações impostas pelo código do IVA (art.º 58.º), passando a ficar enquadrado no regime normal, uma vez que deixaram de reunir-se as condições referidas no n.º 1 do art.º 53.º do CIVA.

3.3.3.3 - Quando o vendedor é um contribuinte enquadrado no regime normal

Nesta situação é importante conhecer se o operador compra para revenda bens usados, ou se, afectou aquando da aquisição, tais bens ao activo fixo tangível e neste último caso se aquando da aquisição lhe foi vedado o exercício do direito à dedução pelo n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

Então teremos:

3.3.3.3.1 - O operador português compra para revenda bens usados

Nesta situação, volta a ser relevante conhecer se o revendedor português vai ou não utilizar na revenda o método da margem.

Se o revendedor português vai utilizar na revenda, o método na margem, então a transacção será tributada no nosso território pelo regime especial dos bens em 2.ª mão, não se lhe aplicando as regras das TICB, por força do disposto no n.º 2 do art.º 14.º do regime especial dos bens em 2.ª mão.

Se o revendedor português vai utilizar na revenda, o regime geral e o adquirente do outro Estado membro é um sujeito passivo válido para efeitos de AICB, então a operação está isenta de IVA nos termos da alínea a) do art.º 14.º do RITI, sendo tributada no destino. Caso o adquirente não seja um sujeito passivo válido para efeitos de AICB então a operação será tributada no nosso país, nos termos gerais, não se lhe aplicando nenhuma isenção, nem o regime especial da margem.

3.3.3.3.2 - O operador português não compra para revenda bens usados

Interessa distinguir se aquando da aquisição lhe foi vedado o exercício do direito à dedução pelo n.º 1 do art.º 21.º do CIVA:

a) O bem foi excluído do direito à dedução pelo n.º 1 do art.º 21.º do CIVA

Neste caso, a transmissão será sempre considerada isenta, quer o adquirente seja um sujeito passivo válido para efeitos de AICB, nos termos da alínea a) do art.º 14.º do RITI, quer o adquirente seja um particular ou um sujeito passivo não válido para efeitos de AICB, mas agora ao abrigo do n.º 32 do art.º 9.º do CIVA, porque aquando da aquisição lhe foi excluído o exercício do direito à dedução pelo n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

b) O bem não foi excluído do direito à dedução pelo n.º 1 do art.º 21.º do CIVA

Se o adquirente for um sujeito passivo válido para efeitos de AICB, a transmissão estará isenta ao abrigo da alínea a) do art.º 14.º do RITI.

Caso o adquirente seja um particular ou um sujeito passivo não válido para efeitos de AICB, a operação estará sempre sujeita a imposto no mercado interno, não se lhe aplicando qualquer isenção, nem o regime especial da margem.

3.3.3.4 - Quando o vendedor aplica o regime das vendas à distância

Aquando da abordagem das vendas à distância efectuadas por um operador português, no ponto 2.2.6, verifica-mos em síntese, que tal modalidade era aplicável desde que verificados um conjunto cumulativo de condições, nomeadamente, o adquirente ser um particular ou um operador abrangido pelo regime derogatório, o transporte do bem ocorrer por conta do fornecedor e a verificação de um determinado limite de vendas imposto por cada Estado membro. Se esse limite não fosse ultrapassado, a tributação ocorreria na origem, ou seja em Portugal, caso contrário a operação seria tributada no destino, devendo o operador português registar-se no correspondente Estado membro.

Tal pressuposto mantém-se válido, com uma única excepção, caso o operador português utilize o regime especial dos bens em 2.^a mão, a operação é tributada em Portugal e pelo regime especial da margem, conforme o disposto no n.º 3 do art.º 14.º do regime especial dos bens em 2.^a mão.

3.4 – Transacções de bens usados fora do mercado comunitário

Apesar de não ser vulgar é no entanto possível a transmissão de um bem usado para fora da comunidade, ou seja para um país terceiro ou para um território terceiro, tal como se encontram definidos nas alíneas c) e d) do n.º 2 do art.º 1.º do CIVA.

Como já atrás foi referido estas transmissões designam-se por exportações, estão isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA e devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados, nos termos do n.º 8 do art.º 29.º do CIVA.

Refira-se ainda que se as transmissões tivessem sido precedidas de aquisições intracomunitárias, também estas últimas estariam isentas ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 15.º do RITI.

Por fim, as compras de bens usados com origem em países/territórios terceiros, agora denominadas importações, como vimos nas regras da incidência estão sujeitas a IVA no nosso território nos termos do art.º 5.º do CIVA, e segundo o art.º 17.º o seu valor tributável é constituído pelo valor aduaneiro, sendo a competência da liquidação do imposto da actual AT (anteriormente da Alfândega).

4 - Conclusão

Como vimos, a análise da tributação em Imposto sobre o Valor Acrescentado da transmissão de bens usados deverá ser efectuada sobre três vertentes, tendo em atenção a sede ou domicílio e qualidade dos seus adquirentes/revendedores, pelo que teremos:

1 - Operações realizadas no interior do território nacional:

É aplicado em regra, o método substractivo directo, contrariamente à mecânica de funcionamento de todo o IVA¹⁴, pois visa-se desagravar as condições de exploração dos revendedores de bens usados, já que tais bens são oriundos de um estágio final do consumo, em cujo preço está já contida uma parcela de imposto, a qual foi necessariamente excluída do direito à dedução (particulares e contribuintes enquadrados nos art.ºs 9.º e 53.º do código do IVA).

A tributação faz-se pela aplicação da taxa a uma margem, constituída pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra.

É contudo, permitido que se faça a opção caso a caso, pela tributação, segundo o regime geral (método do crédito de imposto), o que de facto, só terá interesse nos casos de viaturas que não sejam consideradas de turismo e o adquirente for um sujeito passivo enquadrado no regime normal, exercendo uma actividade tributada, pois assim poderá deduzir o imposto suportado nos termos gerais.

No entanto, na falta de aplicação dos pressupostos¹⁵ previstos no art.º 3.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, não é possível a aplicação do regime especial dos bens em 2.ª mão, restando ao revendedor a tributação na venda por utilização do regime geral, sendo contudo permitido o exercício do direito à dedução do imposto suportado a montante.

Apesar de eventuais fugas de imposto, pois torna-se difícil o controle das compras efectuadas a particulares, este regime especial não oferece substanciais dúvidas e o objectivo para o qual ele foi concebido é atingido.

2 - Operações realizadas entre Portugal e outros Estados membros

Tal como no mercado interno, se a compra do bem usado, efectuada nos Estados membros, respeitou as condições do art.º 3.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, com as devidas adaptações, então a posterior revenda beneficiará da aplicação do método da margem, havendo também a hipótese de opção pelas regras do regime geral.

¹⁴ Método substractivo indirecto ou método do crédito de imposto.

¹⁵ Aquisição dos bens usados a particulares, com isenção do n.º 32 do art.º 9.º do CIVA, bens de investimento isentos ao abrigo do art.º 53.º do CIVA ou a revendedores que utilizaram na transmissão o método da margem.

Caso a compra do bem usado, efectuada nos Estados membros, não respeite as condições do art.º 3.º do regime especial dos bens em 2.ª mão, com as devidas adaptações, então estaremos em presença de uma AICB tributável em Portugal nos termos gerais, sendo de aplicar exclusivamente o regime geral na posterior revenda efectuada no nosso território.

A questão pode no entanto complicar-se na aquisição, face à necessidade de verificação da qualidade de sujeito passivo válido para efeitos de AICB e sobretudo na dificuldade em saber-se se o fornecedor comunitário aplicou ou não o método da margem na origem, face à faculdade existente em alguns Estados membros de dispensa de menção própria nas facturas aquando da utilização do método da margem, o que pode provocar elevados prejuízos ao revendedor português quando confrontado com a Administração Tributária, já depois de ter efectuado a revenda desses mesmos bens em território nacional pelo regime especial dos bens em 2.ª mão.

3 - Operações realizadas entre Portugal e Países ou Territórios Terceiros

Embora se trate de uma situação pouco vulgar o certo é que poderá existir. Então, funcionará como uma vulgar importação sujeita a imposto em território nacional no caso de se tratar de uma compra, e de uma vulgar exportação isenta de imposto, caso se trate de uma venda.

De referir por fim, que a aquisição de bens usados, por parte de sujeitos passivos de imposto enquadrados no regime normal, que não sejam revendedores de bens usados, onde tenha sido aplicado o regime especial dos bens em 2.ª mão, apesar de atractiva numa primeira análise, já que o preço de aquisição será substancialmente mais baixo, pois a taxa de IVA incide sobre a margem bruta do revendedor, em contraponto com o regime geral, acarreta dois aspectos menos favoráveis, o primeiro, o facto de o imposto suportado não poder ser dedutível em nenhuma circunstância e o segundo, que ocorrerá aquando da futura venda, pois essa transmissão estará sujeita a IVA, nos termos gerais, não se lhe aplicando qualquer isenção, por ausência de normativo legal.

Bibliografia e doutrina

- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
- Directiva 94/5/CE, de 14.02.1994.
- PIMENTA, Maria, et al., Guia dos Impostos em Portugal 2012, Quid Juris.
- «IVA - Transmissão de bens em 2ª mão ou de objectos de arte», Ofício n.º 168668, de 08.11.1991, SIVA.
- «IVA - Transmissão de bens em 2ª mão ou de objectos de arte», Ofício n.º 100217, de 11.07.1990, SIVA.
- «IVA - Regime de bens em 2ª mão, DL 504-G/85, de 30 de Dezembro», Ofício n.º 101846, de 29.09.1989, SIVA.
- Declaração, Diário da República I série, n.º 40, de 18.02.1986.

Índice Geral

| <i>Item</i> | <i>Designação</i> | <i>Página</i> |
|-------------|--|---------------|
| | Objectivo do trabalho | I |
| | Sumário | II |
| | Abreviaturas | III |
| 1 | Introdução | 1 |
| 2 | Breves notas ao nível do código do IVA e RITI | 2 |
| 2.1 | Breves notas ao nível do código do IVA | 2 |
| 2.1.1 | Caracterização | 2 |
| 2.1.2 | Incidência real e pessoal | 2 |
| 2.1.3 | Territorialidade | 4 |
| 2.1.4 | Liquidação do imposto | 4 |
| 2.1.5 | Direito á dedução | 5 |
| 2.1.6 | Regimes de tributação | 6 |
| 2.1.7 | Isenções | 7 |
| 2.1.8 | Valor tributável | 8 |
| 2.2 | Breves notas ao nível do RITI | 10 |
| 2.2.1 | Introdução | 10 |
| 2.2.2 | Incidência real e pessoal | 11 |
| 2.2.3 | Derrogação do regime de sujeição | 12 |
| 2.2.4 | Meios de transporte usados | 15 |
| 2.2.5 | Localização das AICB | 16 |
| 2.2.6 | Vendas à distância | 17 |
| 2.2.6.1 | Vendas à distância efectuadas por um operador português | 18 |
| 2.2.6.2 | Vendas à distância efectuadas a um operador português | 19 |
| 2.2.7 | Isenções | 23 |
| 2.2.7.1 | Isenções nas vendas efectuadas por um operador português | 23 |
| 2.2.7.2 | Isenções nas AICB efectuadas por operadores portugueses | 24 |
| 2.2.8 | Direito à dedução | 25 |
| 2.2.9 | Valor tributável | 26 |
| 2.2.10 | Taxas | 26 |
| 2.2.11 | Facturação | 27 |
| 3 | A tributação dos bens usados em IVA | 28 |
| 3.1 | Introdução | 28 |
| 3.2 | No mercado interno | 30 |
| 3.2.1 | Sujeição ao regime especial de tributação da margem | 30 |
| 3.2.2 | Conceito de bens em segunda mão | 30 |
| 3.2.3 | Conceito de sujeito passivo revendedor | 31 |

Índice Geral

(continuação)

| <i>Item</i> | <i>Designação</i> | <i>Página</i> |
|-------------|--|---------------|
| 3.2.4 | Opção por proceder à liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA | 31 |
| 3.2.5 | Valor tributável | 32 |
| 3.2.6 | Apuramento individual | 34 |
| 3.2.7 | Menção expressa nas facturas | 34 |
| 3.2.8 | Exercício do direito à dedução | 34 |
| 3.2.9 | Regimes de tributação | 36 |
| 3.2.10 | Escrituração, livros e impressos | 36 |
| 3.2.11 | Comparação entre regime especial e regime geral nos bens usados | 37 |
| 3.2.12 | Transmissão de viaturas usadas por sujeitos passivos não revendedores que as adquiriram já naquele estado a operadores revendedores | 37 |
| 3.2.12.1 | Transmissão de viatura de mercadorias usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime geral na transacção | 38 |
| 3.2.12.2 | Transmissão de viatura de mercadorias usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime especial na transacção | 38 |
| 3.2.12.3 | Transmissão de viatura de passageiros usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime especial na transacção | 39 |
| 3.2.12.4 | Transmissão de viatura de passageiros usada, adquirida a um revendedor que utilizou o regime geral na transacção | 39 |
| 3.2.13 | Transmissão de viaturas usadas por sujeitos passivos não revendedores que as adquiriram já naquele estado a particulares ou a sujeitos passivos enquadrados no REI | 39 |
| 3.2.14 | Obrigação declarativa periódica | 40 |
| 3.3 | No mercado comunitário | 41 |
| 3.3.1 | Introdução | 41 |
| 3.3.2 | Aquisições de bens usados na comunidade | 41 |
| 3.3.2.1 | Quando o adquirente português é um particular | 41 |
| 3.3.2.2 | Quando o vendedor comunitário esteja aí enquadrado por um regime particular de isenção | 41 |
| 3.3.2.3 | Quando o vendedor comunitário utiliza o método da margem | 42 |
| 3.3.2.4 | Quando o vendedor comunitário utiliza o regime geral de tributac o | 42 |
| 3.3.2.4.1 | Quando o adquirente português é um particular | 42 |
| 3.3.2.4.2 | Quando o adquirente português está enquadrado no REI, no art.  9. , ou ainda no caso do Estado e das PCDP | 42 |
| 3.3.2.4.3 | Quando o adquirente português for uma sujeito passivo enquadrado no regime normal | 43 |

Índice Geral

(continuação)

| <i>Item</i> | <i>Designação</i> | <i>Página</i> |
|-------------|--|---------------|
| 3.3.2.5 | Verificação do regime utilizado pelo fornecedor comunitário | 44 |
| 3.3.2.6 | Compra de várias viaturas usadas por parte de particulares portugueses | 45 |
| 3.3.3 | Transmissões de bens usados efectuadas por operadores portugueses a adquirentes residentes noutros Estado membros. | 45 |
| 3.3.3.1 | Quando o vendedor é um particular | 45 |
| 3.3.3.2 | Quando o vendedor é um contribuinte enquadrado no REI | 45 |
| 3.3.3.3 | Quando o vendedor é um contribuinte enquadrado no regime normal | 46 |
| 3.3.3.3.1 | O operador português compra para revenda bens usados | 46 |
| 3.3.3.3.2 | O operador português não compra para revenda bens usados | 46 |
| 3.3.3.4 | Quando o vendedor aplica o regime das vendas à distância | 47 |
| 3.4 | Transacções de bens usados fora do mercado comunitário ... | 48 |
| 4 | Conclusão | 49 |
| | Bibliografia e doutrina | 51 |
| | Índice Geral | 52 |
| | Índice dos exemplos | 55 |

Índice dos exemplos

| <i>N.º</i> | <i>Designação</i> | <i>Página</i> |
|------------|--|---------------|
| 1 | AICB efectuada por um REI dentro do limite do art.º 5.º do RITI | 13 |
| 2 | AICB efectuada por um REI ultrapassando o limite do art.º 5.º do RITI | 13 |
| 3 | AICB efectuada por um REI até à data da apresentação da declaração de alterações | 13 |
| 4 | AICB efectuada por um art.º 9.º do CIVA | 14 |
| 5 | Entrega de imposto devido nas AICB efectuadas por um art.º 9.º e REI | 14 |
| 6 | Meios de transporte novos versus usados | 16 |
| 7 | Operação triangular - Lugar chegada bem - Outro Estado membro | 16 |
| 8 | Venda à distância de um bem usado, efectuada por operador português a particular francês | 19 |
| 9 | Venda à distância de uma máquina usada, efectuada por operador alemão a um SP português do artº 9.º do CIVA | 20 |
| 10 | Venda à distância de uma máquina usada, efectuada por operador alemão a um SP português do artº 9.º do CIVA | 21 |
| 11 | Transmissão intracomunitária de bens | 23 |
| 12 | Operação triangular – lugar de chegada do bem - Portugal | 24 |
| 13 | AICB – Cláusula de salvaguarda | 25 |
| 14 | Venda com opção pelo regime geral do CIVA | 31 |
| 15 | Venda pelo método da margem de bem adquirido também pelo método da margem na comunidade – Imposto sobre veículos | 33 |
| 16 | Revenda de bem usado pelo regime especial – Pagamento de reparação com IVA – Apuramento imposto | 35 |
| 17 | Revenda pelo regime especial versus regime geral | 37 |
| 18 | Venda pelo regime geral de um bem adquirido também pelo regime geral na comunidade – Imposto sobre veículos | 43 |