



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

MÓDULO 3

José Soares Roriz
Março de 2011



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS BENS EM SEGUNDA MÃO, OBJECTOS DE ARTE, DE COLECÇÃO E ANTIGUIDADES

- As transmissões dos bens em epígrafe podem suceder-se no tempo, originando duplas tributações quando sejam adquiridos a particulares, a sujeitos passivos isentos ou a outras pessoas não sujeitas a IVA, reentrando no circuito comercial normal.
- Daí que, nestes casos, a base tributável seja constituída pela diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra.

- O sistema de liquidação do imposto sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra regulado pelo Regime Especial de Tributação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, pode coexistir com o sistema de liquidação do imposto sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente ou de um terceiro, referido no n.º 1 do art. 16.º do CIVA.

- Os sujeitos passivos que comercializem os bens em epígrafe podem optar, em relação a certas transmissões, pelo regime geral do IVA ou pelo regime especial de tributação da margem.
- De acordo com o disposto no artigo 7.º do Regime Especial de Tributação acabado de mencionar, a opção antes mencionada é concretizada caso a caso e no momento da exigibilidade do imposto, tal como este se encontra definido pelos artigos 7.º e 8.º do CIVA

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objectos de colecção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

**A
UM
PARTICULAR**

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objectos de colecção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

**um sujeito passivo que
isentou a venda ao
abrigo do n.º 32 do
artigo 9.º do CIVA**

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objectos de colecção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

**um sujeito passivo que
alienou um bem de
investimento, isentando
a venda ao abrigo do
artigo 53.º do CIVA**

O Regime Especial de Tributação

aplica-se às vendas, feitas por sujeitos passivos revendedores, de bens em segunda mão, obras de arte, objectos de colecção e antiguidades, que adquiriram esses bens a

A um sujeito passivo revendedor, em relação a bens cuja venda foi também abrangida pelo regime de tributação da margem.

- Abolidas as fronteiras no interior da União Europeia, as aquisições acabadas de indicar (e nas condições referidas) tanto podem ter sido efectuadas pelos revendedores no interior do país como em outro Estado membro.
- Neste último caso, ou não são aquisições intracomunitárias, pelo facto de o vendedor não ter a qualidade de sujeito passivo, ou, ainda que o sejam, poderão estar isentas de IVA nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do Regime Especial de Tributação.

- A base tributável é a margem bruta, isto é, a diferença entre o preço de venda e o preço de compra, diminuída do montante do próprio IVA

$$\text{Margem} \times 100 / (100 + \text{taxa})$$

- O apuramento do imposto devido é efectuado individualmente em relação a cada bem, não podendo o excesso do preço de compra sobre o preço de venda afectar o valor tributável de outras transmissões.

- No espírito da Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro, o regime especial de tributação da margem não é aplicável sempre que o sujeito passivo revendedor suporte IVA na compra, calculado pelo regime normal.
- Portugal utilizou a faculdade conferida pela referida Directiva, concedendo aos sujeitos passivos revendedores o direito de opção pela tributação da margem nas transmissões dos seguintes bens, que podem ser novos:

✎ Objectos de arte, de colecção ou antiguidades que eles próprios tenham importado;

✎ Objectos de arte adquiridos aos seus autores (ou seus herdeiros ou legatários) ou a um outro sujeito passivo, não revendedor, que legalmente pôde aplicar a taxa reduzida à transmissão dos bens.

✎ mas não a outro tipo de bens.

✎ Nos casos acabados de indicar, a opção não é feita caso a caso, mas sim em globo, para um período mínimo de dois anos.

✎ Segundo informação veiculada pela Direcção de Serviços do IVA, o sujeito passivo deve comunicar a opção à Direcção de Finanças do seu distrito, cabendo a esta o seu encaminhamento para aquele Serviço.

✎ Caso o sujeito passivo pretenda voltar a aplicar aos referidos bens o regime geral, deverá apresentar comunicação nesse sentido à referida Direcção de Finanças, durante o mês de Janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo de 2 anos do regime de opção, produzindo efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano da sua apresentação.

✎ Em tal caso, poderá, mediante inventário especificamente elaborado para o efeito, ser deduzido o IVA suportado nos bens adquiridos na vigência do regime de tributação da margem e que vão ser transmitidos mediante a aplicação do regime normal.

✎ Nos demais casos, como se disse, a opção é, nos casos em que é possível, feita caso a caso e não depende de qualquer autorização ou comunicação.

✎ Tenha-se sempre bem presente que os casos que se indicaram são os únicos casos em que os revendedores, suportando na compra IVA calculado segundo as regras do regime normal, podem aplicar o regime especial de tributação da margem na ulterior venda.



⌘ **Ressalvadas estas situações,**

⌘ **Sempre que o revendedor, suporte na sua compra IVA calculado sobre o valor total da contraprestação paga ou a pagar, ou tenha de o calcular, se estiver em causa uma aquisição intracomunitária sujeita a imposto, terá de aplicar, na sua ulterior venda, a taxa do imposto à totalidade do preço de venda,**



Vendas em leilão



⌘ **O regime especial que estamos a analisar, que se traduz num regime de tributação da margem do revendedor, é também aplicável aos leiloeiros que actuam em nome próprio, de acordo com o contrato de comissão de venda em leilão.**

⌘ **O valor tributável será, na maior parte dos casos, correspondente ao montante da comissão recebida pelo leiloeiro, deduzido o IVA que sobre ela recai.**



⌘ **A aplicação do regime especial em apreciação às vendas em leilão, consta das instruções transmitidas pelo ofício-circulado n.º 98 567, de 24/10/96, nos termos do qual.**

⌘ **O regime especial é aplicável quando o leiloeiro vende em nome próprio, mas por conta de outrem:**

- ⌘ **Bens em segunda mão;**
- ⌘ **Obras de arte;**
- ⌘ **Objectos de colecção;**
- ⌘ **Antiguidades.**

Desde que o comitente seja:

- ✗ Não sujeito passivo (inclui os particulares);
- ✗ Sujeito passivo (quando a transmissão feita por este, respeite, quer a bens que não tiveram direito à dedução porque afectos a actividade isenta – actividades descritas no art. 9.º do CIVA – quer a bens excluídos do direito à dedução – art. 21.º do CIVA);
- ✗ Sujeito passivo isento nos termos do art. 53º. (só os bens de investimento);
- ✗ Sujeito passivo revendedor (de bens tributados no regime da margem).

O valor tributável da venda em leilão é igual ao preço total da venda diminuído do:

- ✗ Valor pago ao dono do bem (comitente); e
- ✗ Valor do IVA tirado por dentro da comissão do leiloeiro.

1.º exemplo

$$VT = VA - [ML + C \times (T : (100 + T))] \quad \text{e} \quad ML = VA - C$$

Sendo :

- ✗ VT – Valor tributável (art. 10.º)
- ✗ VA – Valor de Adjudicação
- ✗ ML – Montante líquido a pagar ao comitente (art. 11.º)
- ✗ C – Comissão
- ✗ T – Taxa do IVA

1.º exemplo

Se : VA = 1230 (preço de martelo)

$$C = 10\% \text{ sobre } VA = 123$$

Teremos:

- ✗ $ML = 1230 - 123 = 1107$
- ✗ $VT = 1230 - [1107 + 123 \times 23 : (100 + 23)] = 100$
- ✗ O leiloeiro tem uma margem de 100 e tem IVA liquidado neste regime 23

2.º exemplo

Se : VA = 1230 (preço de martelo)

C = 10% sobre VA = 123

Transporte = 246 (feito em nome do leiloeiro)

Teremos:

- ✓ VA = 1230 + 246 (transporte) = 1476
- ✓ ML = 1230 - 123 = 1107
- ✓ VT = 1476 - [1107 + 123 x 23 : (100 + 23) + 246 x 23 : 123] = 300
- ✓ O leiloeiro tem uma margem de 300 (100 de comissão e 200 de transporte), sendo o IVA liquidado de 69

- ✓ O transporte como despesa acessória faz parte do valor tributável da operação,
- ✓ Se o transporte for efectuado por um terceiro que o facturou ao leiloeiro, este pode deduzir o IVA suportado nesse transporte, nos termos do n.º 2 do art. 5.º do Regime Especial.

Obrigações do leiloeiro

Emitir uma factura ou documento equivalente ao cliente/comprador, onde conste:

- ✓ O preço da adjudicação
- ✓ Os impostos, direitos, contribuições e taxas, com exclusão do próprio imposto;
- ✓ As despesas acessórias, tais como embalagens, transporte e seguro, cobradas ao cliente;
- ✓ A menção “IVA – Regime Especial de Venda de Bens em leilão”. Note-se que o leiloeiro não poderá discriminar na factura o IVA que liquidou nos termos deste Regime Especial.

Entregar um relatório ao comitente, onde conste:

- ✎ Identificação do comitente;
- ✎ O preço da adjudicação diminuído do montante da comissão.

Este relatório substitui a factura que o comitente, no caso de ser sujeito passivo, deveria emitir ao leiloeiro.

Registrar em contas de terceiros:

- ✎ Os montantes recebidos ou a receber do cliente/comprador;
- ✎ Os montantes pagos ou a pagar ao comitente.

Nas vendas efectuadas por leiloeiros em que não se verifiquem as condições para aplicação do Regime Especial em causa, nomeadamente, nas vendas de bens não abrangidos pelo Regime Especial ou nos casos em que o leiloeiro vende em nome e por conta de outrem, são aplicáveis as regras gerais do Código do IVA

Objectos de arte

- Nos termos do art. 2.º do Regime Especial em apreciação, consideram-se objectos de arte os bens mencionados no ponto A da lista a ele anexa.
- De conformidade com o art. 15.º do Regime Especial aplica-se a taxa reduzida de 6% às situações a seguir indicadas:
 - Às importações dos objectos de arte;
 - Às transmissões dos objectos de arte efectuadas pelo seu autor, herdeiros ou legatários;

- 
- Às transmissões dos objectos de arte efectuadas ocasionalmente por um sujeito passivo não revendedor, se esses bens tiverem sido por ele importados, adquiridos ao próprio autor, herdeiros ou legatários ou lhe tiverem conferido direito à dedução total do imposto aquando da sua aquisição;
 - Às aquisições intracomunitárias dos objectos de arte efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando o sujeito passivo vendedor, em outro Estado membro, seja o próprio autor, os herdeiros ou legatários;

- 
- Às aquisições intracomunitárias dos objectos de arte efectuadas por um sujeito passivo revendedor, quando a transmissão correspondente pudesse ser sujeita a taxa reduzida, de acordo com as condições referidas na situação indicada com o n.º 3, caso tivesse ocorrido no território nacional.

- 
- Do exposto, e de harmonia com as instruções transmitidas pelo ofício-circulado n.º 7 945, de 22/01/97, da Direcção de Serviços do IVA, resulta que:
 - Relativamente aos sujeitos passivos revendedores considerados como tal, nos termos da alínea c) do art. 2.º do Regime Especial, que adquiram os objectos de arte elencados no ponto A do anexo e nas condições acima referidas (art. 15.º), o imposto suportado nessas aquisições é de 6%.
 - No entanto, na posterior transmissão desses bens, a taxa a aplicar será sempre de 23%, nos termos seguintes:

- 
- Taxa normal (23%) sobre o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente determinada nos termos do art. 16.º do CIVA, caso a transmissão seja efectuada pelo regime geral de tributação, por não ter sido feita a opção nos termos do n.º 2 do art. 3.º do Regime Especial;
 - Taxa normal (23%) sobre a margem, caso o revendedor tenha optado, nos termos do n.º 2 do art. 3.º do Regime Especial, pela aplicação do regime especial de tributação da margem.

- 
- A taxa normal (23%) será também aplicável ao valor tributável apurado nos termos dos artigos 10.º e 11.º do Regime Especial, nas transmissões efectuadas por organizadores de vendas em leilão.
 - Assim, a taxa a aplicar a transmissões de obras de arte referidas no ponto A do anexo ao Decreto-Lei n.º 199/96, será de 23% quando essas transmissões não preencham as condições do art. 15.º do Regime Especial. Para as transmissões de obras de arte não elencadas, ou expressamente excluídas do ponto A daquele anexo, nomeadamente, nos casos em que o número de exemplares é superior aos limites aí estabelecidos, a taxa do IVA a aplicar é de 23%, independentemente da natureza do transmitente.



Transmissões de bens em segunda mão

- 
- Relativamente aos bens em segunda mão uma questão muito importante se levanta, que consiste em definir, com a devida precisão, o conceito de bens em segunda mão, estabelecido no art. 2.º.
- “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, das pedras preciosas e metais preciosos, não se entendendo como tais as moedas ou artefactos daqueles materiais”.

- 
- Face ao conceito anteriormente definido de bens em segunda mão, incluiríamos certamente nele os bens do activo imobilizado! Contudo, estes não têm qualquer enquadramento no Regime Especial de Tributação em análise.
 - Em termos correntes poderemos afirmar que bens em segunda mão são os bens móveis usados adquiridos por um sujeito passivo com destino a revenda.

- 
-
- ✓ O conceito de “sujeito passivo revendedor”, definido no artigo 2.º do Regime Especial, nos termos seguintes: “sujeito passivo que, no âmbito da sua actividade, compra, afecta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda, bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo actue por conta própria, quer por conta de outrem, nos termos de um contrato de comissão de compra e venda”,
 - ✓ Ajuda a dissipar as dúvidas

- 
-
- Estarão, por conseguinte, em causa bens pertencentes à classe de Existências e nunca à de Imobilizado.
 - Dito de outra forma, em nenhuma circunstância pode ser invocado, na alienação de um bem do activo imobilizado, o regime especial de tributação dos bens em segunda mão.

- 
-
- Uma outra característica muito importante deste regime é a impossibilidade de o sujeito passivo revendedor, que destine os bens adquiridos a transmissões sujeitas ao regime especial de tributação da margem deduzir o IVA que onerou a aquisição ou a importação dos bens objecto de revenda.

- 
-
- Esta restrição, no entanto, apenas se aplica às aquisições de objectos de arte a que nos referimos na página anterior, quando se opte pela liquidação do IVA segundo o regime especial de tributação. Com efeito, estando em causa bens de outra natureza, se for suportado IVA na compra jamais será possível a utilização do regime especial.
 - Em tal hipótese, o IVA terá obrigatoriamente de ser liquidado sobre o preço total de venda, podendo o IVA suportado na sua aquisição ser objecto de dedução.

- 
- Em quaisquer casos, o imposto que tenha onerado as reparações, a manutenção ou outras prestações de serviços respeitantes aos bens sujeitos ao regime especial de tributação da margem já é dedutível, nos termos gerais do Código do IVA.
 - Tal como acabou de afirmar-se, caso o revendedor opte pela liquidação do IVA segundo o regime geral, ou seja, se vier a aplicar o IVA sobre o preço total de venda, então já poderá deduzir o imposto devido ou pago na importação ou aquisição dos respectivos bens.

- 
- Uma outra situação que interessará analisar é a que tem a ver com a possibilidade de um revendedor de bens em segunda mão adquirir os bens a outro revendedor, que utilizou na sua venda o regime especial de tributação.
 - Em tal hipótese, e face ao disposto no n.º 3 do artigo 5º do Regime Especial de Tributação, o imposto que seja liquidado unicamente sobre a margem não é dedutível pelo adquirente, ainda que este destine esses bens à sua actividade tributada.

- 
- Aliás, não tem o adquirente qualquer possibilidade de o calcular, uma vez que os revendedores, quando apliquem o regime especial de tributação da margem, não podem discriminar o imposto devido.
 - Com vista a permitir o controle das operações sujeitas a este regime especial, está estabelecida a obrigatoriedade da sua escrituração em registo especial. Desse registo não farão, contudo, parte os bens relativamente aos quais o revendedor opte pela aplicação do regime normal.



Exemplo 1 – Determinado stand de automóveis aceitou, em Janeiro de 2011, pelo preço de 3 000 €, a retoma de uma viatura ligeira de passageiros que havia vendido, em estado de nova e com IVA, a uma empresa têxtil.

Essa viatura foi objecto de pequenas reparações, parte efectuadas no próprio stand, no valor de 200 € (sem IVA), e outras efectuadas no exterior por 100 € + 23 € (IVA).

Veio a ser vendida em Março de 2011 a um particular pelo preço de 5 000 €.

- 
- Porque a viatura em causa cabe no conceito de “viatura de turismo”, a empresa têxtil não teve direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição, por virtude do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA. Daí que não tenha liquidado IVA na sua alienação ao stand de automóveis que a retomou, beneficiando da isenção do n.º 32 do art. 9.º do CIVA.
 - Quanto ao stand de automóveis, este adquiriu uma viatura usada para revenda, podendo, por isso, enquadrá-la inteiramente no conceito de “bens em segunda mão”.

O stand tem agora duas opções:

- Efectuar a sua revenda segundo as regras do regime geral do IVA;
- Aplicar na sua revenda o regime particular dos bens em segunda mão;

- 
- Caso venha a decidir aplicar o regime particular, terá de efectuar a sua escrituração no livro de registo exigido pelo artigo 6.º do Regime Especial de Tributação.
 - As reparações efectuadas pelo próprio stand não estão sujeitas a IVA por não terem cabimento nos artigos 3.º e 4.º do CIVA. Trata-se de autoconsumos internos não tributados.
 - O IVA suportado nas reparações efectuadas no exterior será dedutível segundo as regras gerais.

- 
- Surge agora o problema do cálculo do IVA incluído no preço de venda ao particular.
 - Se o stand aplicar na venda o regime geral, o IVA incluído no preço, considerando que a taxa aplicável é a de 23%, será de:
$$5\,000\text{ €} \times 23 : 123 = 934,96\text{ €}$$

- 
- Se optar pela aplicação do regime particular o IVA incluído será somente de:

$$(5\,000\text{ €} - 3\,000\text{ €}) \times 23 : 123 = 373,98\text{ €}$$

- No 1.º caso, o lucro obtido pelo stand terá sido de:

$$5\,000\text{ €} - (3\,000\text{ €} + 200\text{ €} + 100\text{ €}) - 934,96\text{ €} = 765,04\text{ €}$$

- Enquanto que no 2.º terá ascendido a:

$$5\,000\text{ €} - (3\,000\text{ €} + 200\text{ €} + 100\text{ €}) - 373,98\text{ €} = 1326,02\text{ €}$$

- 
- Ou seja, na alienação de viaturas de turismo em segunda mão é vantajosa, para o vendedor, para o comprador ou para ambos, a aplicação do regime particular.

- 
- As conclusões serão diferentes se o bem em segunda mão for vendido a um sujeito passivo que tenha direito à dedução do imposto devido, como veremos no exemplo seguinte.

- Antes de o apresentar, não deixaremos de referir que o valor das reparações não tem qualquer influência no cálculo do imposto. O IVA que seja eventualmente nelas suportado é dedutível nos termos gerais.



Exemplo 2 - O mesmo stand de automóveis aceitou, em Janeiro de 2011, a retoma de uma viatura ligeira de mercadorias que havia vendido dois anos antes a uma empresa A, que se dedica à construção de prédios para venda.

A referida viatura foi facturada pela empresa A pelo preço de 1 500 €, constando da factura a expressão “Isenta de IVA nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do respectivo Código”.

- O stand mandou efectuar nela pequenas beneficiações, nas quais suportou 500 € + 115 € (IVA).
- Essa viatura veio a ser vendida, em Março de 2011, à empresa B, que apenas realiza empreitadas de obras públicas e está enquadrada no Regime Normal, com um lucro de 400 €.
- Na factura a emitir à empresa B o stand tem duas alternativas diferentes:

1.ª hipótese - Aplicação do regime geral

Venda da viatura X	2 400 €
IVA (à taxa de 20%)	<u>552 €</u>
Total da factura	2 952 €

- Preço de venda = Preço de compra + Reparações + Lucro =
= 1 500 € + 500 € + 400 € = 2 400 €
- Nesta hipótese, o IVA suportado na reparação da viatura é dedutível.
- Como o IVA suportado pela empresa B é dedutível, o custo de aquisição da viatura é, para ela, de 2 400 €.

2.ª hipótese – Aplicação do regime especial de tributação da margem

Venda da viatura X 2 607 €

“IVA - BENS EM SEGUNDA MÃO”

- O valor da factura foi assim determinado:
- Preço de compra + Reparações + Lucro + IVA sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra =

= 1 500 € + 500 € + 400 € + 23% x 900 € = 2 607 €

- Neste caso, o revendedor teve exactamente o mesmo lucro, enquanto que o comprador teve um custo acrescido em 207 €.
- O IVA que onerou as reparações continua a ser dedutível.
- O IVA que o revendedor incluiu no preço, uma vez que foi calculado segundo o regime especial de tributação da margem, não pode ser deduzido pelo adquirente.



Exemplo 3 - Imagine-se, por último, que o mesmo stand adquiriu, em Fevereiro de 2011, para revenda, a um fabricante de calçado, uma viatura ligeira de mercadorias usada, pelo preço de 3 000 €, mais IVA no valor de 690 €, tendo-a vendida em Março de 2011 com um lucro de 500 €.

- Neste caso, não é possível aplicar o regime especial de tributação da margem, dado o que estatui o artigo 3.º desse Regime.
- Consequentemente, o bem terá, qualquer que seja a qualidade do adquirente, de ser vendido por 3 500 € + 805 € (IVA)



- Regressando à análise do Regime Especial de Tributação, deverá sublinhar-se que as facturas inerentes às vendas dos bens em segunda mão ou dos objectos de arte, de colecção ou antiguidades, que tenham sido tributados segundo esse regime, não poderão discriminar o IVA contido no preço.
- Terão, sim, de incluir a expressão:

“IVA - BENS EM SEGUNDA MÃO”

ou

“IVA - OBJECTOS DE ARTE, DE COLECÇÃO OU ANTIGUIDADES”



- De referir, por último, que não são isentas de IVA as transmissões intracomunitárias de bens em segunda mão, nem as “vendas à distância” para outro Estado membro, quando submetidas no país de origem ao regime especial de tributação da margem, mas que já o são as transmissões para países terceiros (exportações).



Aspectos contabilísticos

- 
- Na declaração periódica apenas é objecto de inscrição a diferença, líquida de imposto, entre o preço de venda e o preço de compra e o imposto liquidado relativamente a essa diferença.
 - Quanto à declaração anual do IVA, os valores inerentes aos bens em segunda mão submetidos ao regime especial não são objecto de inscrição no Anexo L, mas sim no Anexo N, no seu quadro 04.

- 
- Ao Anexo L da declaração anual irão, no entanto, as operações em que houve opção pelo regime geral de tributação.
 - Se o revendedor comercializar simultaneamente bens tributados pelo regime normal, deverá fazer a separação contabilística dos dois tipos de operações.



Aquisição de bens em
segunda mão no
mercado comunitário

- 
- A abolição das fronteiras fiscais ostensivas no interior da União Europeia a partir de 1 de Janeiro de 1993, determinou que o regime do IVA aplicável às aquisições noutros Estados membros de bens usados, e à sua posterior revenda no mercado nacional, passasse a resultar da conjugação das regras contidas no RITI e no Decreto-Lei n.º 504-G/85, de 30 de Dezembro.
 - Que veio a ser substancialmente alterado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, que transpôs para o ordenamento jurídico nacional a Directiva 94/5/CE, de 14 de Fevereiro

- 
-
- Após a entrada em vigor do referido Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, deixaram de estar sujeitas a tributação no mercado nacional as aquisições intracomunitárias dos bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades, quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor no Estado membro de expedição ou transporte dos bens e tiver aí aplicado o IVA de harmonia com o regime especial de tributação da margem vigente no respectivo país.

- 
-
- Continuam, no entanto, sujeitas a IVA no território nacional as aquisições dos referidos bens, quando o vendedor for um sujeito passivo que não tenha, no respectivo país, aplicado o mencionado regime especial de tributação da margem.
 - Por outro lado, continuam a não estar sujeitas a tributação as aquisições efectuadas noutros Estados membros, quando o vendedor for um particular.

- 
-
- A posterior venda de tais bens no território nacional, quando efectuada por um revendedor nacional, constitui, como não podia deixar de ser, uma operação sujeita a IVA nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do respectivo Código, cabendo ao revendedor, quando actue nessa qualidade, proceder à liquidação do correspondente imposto, independentemente da qualidade da entidade a quem tenha adquirido os referidos bens.

- 
-
- Tal como já anteriormente foi referido, na determinação do valor tributável da transmissão efectuada no território nacional, só poderão aplicar o método da margem os sujeitos passivos revendedores que tenham adquirido os bens usados no interior da União Europeia, em qualquer das condições previstas no n.º 1 do art. 3.º do Regime Especial, ou seja:

- 
- a uma pessoa que não seja sujeito passivo do imposto;
 - a um sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha beneficiado de isenção ao abrigo de disposição legal, vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão, idêntica ao disposto no n.º 32 do art. 9.º ou no art. 53.º do CIVA;
 - a um sujeito passivo revendedor, desde que à transmissão feita por este tenha sido aplicado o regime especial de tributação da margem vigente no Estado membro onde tiver sido efectuada a transmissão.



Mesmo que se verifique uma qualquer das situações acabadas de indicar, os sujeitos passivos revendedores poderão, na transmissão dos bens usados no território nacional, optar, caso a caso, pela determinação do valor tributável nos termos gerais do CIVA, liquidando o imposto com base no preço de venda.



A determinação do valor tributável nos termos gerais do CIVA (1) é obrigatória para os sujeitos passivos que não sejam revendedores e para aqueles sujeitos passivos que, sendo revendedores, não tenham adquirido as viaturas numa das condições elencadas no n.º 1 do art. 3.º do Regime Especial.

(1) No momento da venda dos bens usados adquiridos noutros Estados membros.

- 
- Por se tratar de bens sujeitos a registo, licença ou matrícula, a data da primeira utilização será a constante do título de registo de propriedade ou documento equivalente.
 - Note-se ainda que no valor da aquisição intracomunitária de bens se podem incluir, desde que não sejam debitadas separadamente, despesas acessórias como o transporte, seguros, registos, etc., atento o disposto no n.º 1 do art. 17.º do RITI, que manda aplicar na determinação do valor tributável das aquisições intracomunitárias o disposto no art. 16.º do Código do IVA.

Exemplo:

Aquisição de uma viatura usada, em Março de 2011, efectuada noutro Estado membro a um sujeito passivo aí registado para efeitos de IVA, seguida da respectiva venda, no mesmo mês, no território nacional:

- Preço de compra..... 9 000 €
- Imposto sobre veículos..... 4 000 €
- Preço de venda (com IVA incluído)..... 17 500 €

Hipótese 1 – O fornecedor do outro Estado membro aplicou o regime especial de tributação da margem e o revendedor nacional optou, na revenda por si efectuada, igualmente pelo regime especial de tributação da margem.

- A aquisição intracomunitária está isenta de IVA (nº 1 do art. 14º do Regime Especial)
- Cálculo da margem (com IVA incluído)
 $17\,500\text{ €} - 9\,000\text{ €} = 8\,500\text{ €}$
- Cálculo do IVA incluído na margem
 $8\,500\text{ €} \times 23 : 123 = 1\,589,43\text{ €}$
- Lucro do revendedor nacional
 $17\,500 - (9\,000 + 4\,000 + 1\,589,43) = 2\,910,57\text{ €}$

Nota 1: Se a aquisição tivesse sido efectuada a uma pessoa que não é sujeito passivo do imposto, ou a um sujeito passivo que efectuou a transmissão ao abrigo de uma isenção idêntica à prevista no n.º 32 do art. 9.º ou no art. 53.º do CIVA, os cálculos seriam exactamente os mesmos.

Nota 2: Como se pode ver, o imposto sobre veículos, apesar de dever ser tratado como um custo do sujeito passivo revendedor, não pode ser incluído no preço de compra a considerar para efeitos de apuramento da margem sujeita a IVA. Daqui decorre que o IVA incidirá sobre o ISV.

Hipótese 2 – O fornecedor do outro Estado membro aplicou o regime especial de tributação da margem e o revendedor nacional optou, na revenda por si efectuada, pelo regime geral de tributação, por forma a obter exactamente o mesmo lucro.

- A aquisição intracomunitária está isenta de IVA (nº 1 do art. 14º do Regime Especial)
- Preço de venda (sem IVA)
 $9\,000 + 4\,000 + 2\,910,57 = 15\,910,57\text{ €}$
- IVA sobre o preço de venda
 $15\,910,57 \times 23\% = 3\,659,43\text{ €}$
- Preço de venda (com IVA incluído)
 $15\,910,57 + 3\,659,43 = 19\,570\text{ €}$



Nota: Se a aquisição tivesse sido efectuada a uma pessoa que não é sujeito passivo do imposto, ou a um sujeito passivo que efectuou a transmissão ao abrigo de uma isenção idêntica à prevista no n.º 32 do art. 9.º ou no art. 53.º do CIVA, os cálculos seriam exactamente os mesmos.



Hipótese 3 – O fornecedor do outro Estado membro aplicou o regime geral das transacções intracomunitárias, não liquidando qualquer imposto na respectiva venda.

- A aquisição intracomunitária está sujeita a IVA
- Determinação do IVA devido pela aquisição intracomunitária (1)
 - Valor tributável = 9 000 + 4 000 = 13 000 €
 - IVA LIQUIDADO = 13 000 x 23% = 2 990 €

(1) Neste caso, contrariamente ao que se passa com as aquisições intracomunitárias de veículos novos, a liquidação do IVA correspondente à aquisição intracomunitária é sempre da competência do adquirente.

- 
- Se o preço de venda (sem IVA) for de 17 500 €, o IVA a liquidar será de:

$$17\,500 \times 23\% = 4\,025 \text{ €}$$

- e o preço de venda (com IVA incluído) de 21 525 €
- Neste caso, o IVA liquidado pela aquisição intracomunitária é dedutível
- Sendo assim, o lucro do revendedor será de:

$$17\,500 - (9\,000 + 4\,000) = 4\,500 \text{ €}$$

- 
- Face ao exposto, o revendedor nacional necessita sempre de saber qual o regime que foi utilizado pelo seu fornecedor de bens em segunda mão estabelecido noutro Estado membro, pois dependem disso os procedimentos que deve assumir em termos de IVA.
 - As menções específicas de cada Estado membro, que devem constar das facturas relacionadas com transmissões intracomunitárias de bens em segunda mão entre sujeitos passivos foram divulgadas pelo ofício-circulado n.º 97 748, de 26/09/97, o Núcleo para a Cooperação Administrativa Intracomunitária

- Caso a factura emitida pelo fornecedor do outro Estado membro não contenha qualquer indicação sobre o regime de IVA por ele utilizado, deverá o adquirente nacional tomar as devidas precauções para saber exactamente qual foi o regime utilizado

Regime de tributação pela margem

- Vejamos, agora, as várias hipóteses possíveis na transmissão de bens em segunda mão:

O bem é adquirido no território nacional e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Revendedor nacional que fez constar da factura "IVA – Bens em 2.ª mão"	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da factura "Isento – n.º 32 do art. 9.º"	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da factura "IVA – Regime de Isenção"	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral

O bem é adquirido no território nacional e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Entidade nacional sem a qualidade de sujeito passivo ou um particular	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional (revendedor ou não) que aplicou o regime normal, liquidando IVA na venda	Regime Normal, com liquidação de IVA sobre o preço total de venda

O bem é adquirido noutro EM da UE e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Revendedor de outro EM que fez constar da factura uma expressão equivalente a "IVA – Bens em 2.ª mão"	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outro EM que fez constar da factura expressão equivalente a "Isento – n.º 32 do art. 9.º"	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo nacional que fez constar da factura expressão equivalente a "IVA – Regime de Isenção"	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral

O bem é adquirido noutro EM da UE e revendido no território nacional

Documento de compra	Regime aplicável na revenda
Entidade de outro EM sem a qualidade de sujeito passivo ou um particular	Regime da margem, salvo opção pelo regime geral
Sujeito passivo de outro EM (revendedor ou não) que aplicou o regime normal, isentando de IVA a respectiva venda	Regime Normal, com liquidação de IVA sobre o preço total de venda