



## O IVA SOBRE O ISV

Foi publicado em 28 de Julho o Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE – P. n.º C 106/10) e que teve por base um pedido de “reenvio prejudicial” apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA). O pedido pretendia, no essencial, saber se um imposto como o Imposto sobre Veículos (ISV) deve ser incluído no valor tributável em IVA como imposto, direito ou taxa ou se, pelo contrário, deve ser excluído desse valor tributável. No processo em causa, a empresa adquirira dois veículos automóveis, tendo as facturas emitidas pelo fornecedor incluído o preço de base, o ISV e encargos diversos, valor sobre o qual incidiu, então, também IVA à taxa em vigor.

A Directiva do IVA prevê, para as entregas de bens, que o valor tributável inclui os impostos, os direitos aduaneiros, as taxas e os demais encargos. No entanto, impõe, ainda, que o valor tributável não inclua as quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas *em nome e por conta* destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em “contas de passagem”. Sobre esta questão já se havia pronunciado alguma doutrina (vd. Ferreira, Rogério M. Fernandes e Fernandes, Manuel Teixeira, “Da (não) incidência do IVA sobre o IA: O Imposto Automóvel enquanto base tributável do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, in *Fisco*, n.º 124/125, Novembro 2007, Ano

XVIII), defendendo que o facto gerador do então existente Imposto Automóvel (IA), entretanto substituído pelo ISV, ocorre com a atribuição da matrícula, sendo pois um verdadeiro imposto de matrícula. Segundo tal entendimento, sustentado pelo adquirente, o vendedor ou importador dos veículos automóveis não é o sujeito passivo do ISV mas o consumidor final. A aquisição de um veículo automóvel e o pedido, por parte do vendedor, de atribuição de matrícula implica a identificação no certificado de matrícula do adquirente do automóvel, pelo que o pagamento do imposto por parte do fornecedor do veículo automóvel é efectuado em nome e por conta do adquirente do veículo. Assim sendo, o IVA deveria ser enquadrado na disposição da Directiva onde se prevê que o valor tributável não inclui as quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário. A inclusão do ISV na matéria tributável do IVA violaria o disposto na Directiva do IVA.

Outra parte da doutrina sustenta (vd. Afonso, António Brigas - “Notas sobre o Código dos Impostos Especiais

A Directiva do IVA prevê, para as entregas de bens, que o valor tributável inclui os impostos, os direitos aduaneiros, as taxas e os demais encargos.

“Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano”

*Chambers Europe Excellence 2009, IFLR Awards 2006 & Who’s Who legal Awards 2006, 2008, 2009, 2010*

“Melhor Sociedade de Advocacia de negócios da Europa do Sul”  
*ACQ Finance Magazine, 2009*

“Melhor Sociedade de Advogados no Serviço ao Cliente”  
*Clients Choice Award - International Law Office, 2008, 2010*

“Melhor Departamento Fiscal do Ano”  
*International Tax Review - Tax Awards 2006, 2008*

Prémio Mind Leaders Awards™  
*Human Resources Suppliers 2007*

# O IVA SOBRE O ISV

de Consumo”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 402, Basto, José Xavier - “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 164, p. 24, e Vasques, Sérgio - “A Reforma da Tributação Automóvel: Problemas e Perspectivas”, in *Fiscalidade*, n.º 10, Abril 2002), em apoio à posição assumida pelo Estado Português, que o facto gerador do imposto ocorre com a apresentação da própria Declaração Aduaneira de Veículo (DAV). Ou seja, o facto gerador do ISV surge, assim, em momento anterior ao da transmissão do veículo automóvel para o adquirente e, conseqüentemente, antes da exigibilidade do IVA. Segundo esta última posição, o sujeito passivo do ISV é o vendedor do veículo automóvel e não o seu adquirente, verificando-se a exigibilidade do ISV em momento anterior ao da transmissão do veículo para o adquirente. Conclui, pois, esta doutrina que o ISV deve, como decidiu o Acórdão do TJUE, integrar a matéria tributável do IVA.

O TJUE refere que, nos termos do Código do ISV, são sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis. Ou seja, as pessoas em nome de quem seja emitida a Declaração Aduaneira de Veículos

(DAV) ou a declaração complementar de veículos. Os particulares apenas constituem sujeitos passivos residuais do ISV. Conclui, pois, que as despesas pagas a título do ISV não são efectuadas em nome do adquirente do veículo automóvel, mas pelo fornecedor do veículo, estando estabelecida uma relação directa entre a operação de entrega efectuada por este último e o referido imposto. Entendeu ainda o TJUE que não pode ser estabelecido nenhum nexo jurídico entre o facto gerador do ISV e a atribuição de matrícula, ao contrário do que sucedia no caso do imposto em questão no Caso Dinamarquês (Acórdão proferido no P. C-98/05 do TJCE). E refere também o TJUE que o Código do ISV prevê várias hipóteses em que o ISV não é devido, mesmo tendo lugar a matrícula de um veículo abrangido no seu âmbito de aplicação, sendo dado o exemplo dos veículos das pessoas que transferem a sua residência para Portugal. A este respeito, o TJUE indica a circunstância de, tanto o facto gerador, como a exigibilidade do ISV, serem anteriores à operação de matrícula, conforme dispõe o Código do ISV (segundo o qual um veículo tributável só pode ser matriculado se tiver sido paga a totalidade dos impostos e direitos correspondentes), concluindo que o ISV deve ser considerado, directamente, ligado à entrega dos veículos abrangidos pelo seu âmbito de aplicação e, conseqüentemente, ser

incluído no valor tributável em IVA. Em resultado deste entendimento o TJUE concluiu, no presente caso, que um imposto como o ISV português não pode ser excluído do valor tributável em IVA ao abrigo da Directiva do IVA. A decisão sobre a inclusão, ou não, do ISV na base tributável do IVA é da competência do TJUE. Com efeito, no actual estágio da harmonização fiscal na União Europeia, a incidência do IVA é definida ao nível comunitário, dado estar concluída a designada harmonização comunitária da «estrutura» do imposto. Até Janeiro de 2010, porém, o TJUE não tinha sido ainda chamado a pronunciar-se sobre esta questão. Embora a Comissão Europeia tenha dirigido ao Governo Português, em Julho de 2007, um Parecer Fundamentado - última fase do processo de infracção, antes da sua submissão ao Tribunal pela Comissão -, a verdade é que este órgão comunitário não instaurou, nesta matéria, qualquer acção no TJUE contra o Estado Português, por incumprimento do direito comunitário. E não era, de resto, obrigado a fazê-lo, pois a Comissão Europeia, aqui, actua de acordo com o princípio da «conveniência», o que significa que pode seguir a via que lhe parecer mais adequada para resolver o problema. Assim, foi somente o referido Acórdão do nosso STA, de 27 de Janeiro de 2010, que decidiu que a matéria fosse submetida ao TJUE, através do mecanismo do «reenvio



Fazemos notar, a propósito, que, em Junho de 2006, concordando com a Administração tributária dinamarquesa, o TJUE considerou que o «imposto de matrícula» dinamarquês não fazia parte da base tributável do IVA, mas, ao invés, noutro acórdão posterior (Caso Polaco) considerou que o imposto que, na Polónia, incidia sobre o automóvel fazia parte da base tributável do IVA.

prejudicial» e para que este Tribunal se pronunciasse sobre «a forma como deve ser interpretado o direito comunitário» no presente caso, isto é, se, afinal, o ISV devia ou não integrar a base tributável do IVA.

Ao TJUE competia, tendo presente alegações do contribuinte português que impugnou a incidência do IVA sobre o ISV e as posições assumidas, quer pela Comissão Europeia, quer pelo Governo Português, quer pelos restantes Estados membros noutras situações, bem como a jurisprudência aplicável, dizer como deve ser, neste caso, interpretado o direito comunitário. O julgamento concreto caberá, agora, aos tribunais portugueses. Fazemos notar, a propósito, que, em Junho de 2006, concordando com a Administração tributária dinamarquesa, o TJUE considerou que o «imposto de matrícula» dinamarquês não fazia parte da base tributável do IVA, mas, ao invés, noutro acórdão posterior (Caso Polaco) considerou que o imposto que, na Polónia, incidia sobre o automóvel fazia parte da base tributável do IVA.

Conclui-se, pois, que coexistem no TJUE duas correntes sobre a problemática da incidência do IVA sobre o ISV: uma primeira corrente que se pronunciou no caso Polaco e, agora, no caso Português que considerou que o ISV deve ser integrado no valor tributável do IVA e uma segunda corrente que se pronunciou no caso Dinamarquês e Austríaco e que considerou que os impostos daqueles países incidentes sobre os veículos automóveis devem ser excluídos da base tributável do IVA.

Não se sabe qual será a reacção do STA quanto a um eventual pedido de reenvio prejudicial que lhe seja solicitado relativamente ao Imposto automóvel (IA) que, ao contrário do ISV, nunca beneficiou de qualquer codificação, sendo a última redacção do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, produto de variadas alterações operadas pelas leis orçamentais.

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Francisco de Carvalho Furtado  
Manuel Teixeira Fernandes  
Sérgio Brigas Afonso

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte [arfis@plmj.pt](mailto:arfis@plmj.pt)

Lisboa, 5 de Agosto de 2011  
29/ 2011