

REVISTA OA | DOCTRINA

Doutrina

Processo

Data do documento

Relator

9d5134c39e3dcddc190a_I 31 de dezembro de 2019 Clotilde Celorico Palma

DESCRITORES

A Tributação Das Transacções de Ouro em Iva — Poderão os Artefactos em Ouro Ser Sucata?

SUMÁRIO

N.D.

TEXTO INTEGRAL

a triButaÇÃO das transaCÇÕES de ouro em iva Poderão os artefactos em ouro ser sucata? Por Clotilde Celorico Palma(*) SUMÁRIO: 1. Nota introdutória. 2. Regimes de IVA aplicáveis às transacções de ouro. 2.1. regime do ouro para investimento. 2.2. regime especial dos bens em segunda mão. 2.3. regime das sucatas. 2.3.1. regras do direito da união europeia. 2.3.2. regras nacionais. 2.3.3. Jurisprudência do tJue. 2.3.4. orientações administrativas. 2.3.5. outras orientações. 2.3.6. a aplicação do regime das sucatas em espanha e França. 3. Conclusões.

1. Nota introdutória em tempos de crise económica proliferam negócios com ouro. nomeadamente, assistimos à abertura de diversas lojas que adquirem ouro, deslocando-se inclusive, em algumas situações, às casas dos particulares

para avaliar e comprar as peças. os objectos vendidos são diversos, sendo igualmente diversificado o seu destino. Poderão, designadamente, ser vendidos como peças em segunda mão para revenda no seu estado original, não sendo objecto de qualquer transformação, poderão igualmente ser vendidos como artefactos transformados e continuarem a servir o seu destino original como anéis, pulseiras, (*) doutora em Ciências Jurídico económicas. advogada especialista em direito Fiscal. Professora universitária. árbitro no Caad.

78

Clotilde CeloriCo Palma

relógios, etc., ou poderão ser vendidos atendendo apenas ao seu teor em ouro para transformação em barras de ouro. estamos, em qualquer caso, perante um material nobre com cotação nos mercados, sendo um relevante meio de investimento. Como tratar em imposto sobre o valor acrescentado (iva) estas transacções? Poderão porventura os artefactos em ouro ser considerados sucata para efeitos deste tributo? Como habitualmente afirmamos, muitas vezes a principal questão prévia em matéria fiscal prende-se com a qualificação das operações, assunto que frequentemente nos leva a outros ramos do direito, à Contabilidade, etc.(1). quando estamos perante transacções de ouro, consoante a qualificação do objecto, peça ou artefacto, e as características da operação, poderemos aplicar quatro regimes em iva, a saber(2): a) regime especial aplicável ao ouro para investimento (decreto-lei n.º 362/99, de 16 de setembro); b) regime especial de tributação dos bens em segunda mão previsto no decreto-lei n.º 199/96 de 18 de outubro; c) regime especial de inversão do sujeito passivo pela transmissão de bens a que se refere o anexo e do Código do iva (Civa), de acordo com o previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 2.º do Civa; e d) regime geral de tributação em iva. vejamos de seguida. (1) neste sentido veja-se, da autora, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, 6.ª ed., almedina, setembro de 2014, pp. 59-61. (2) o decreto-lei n.º 98/2015, de 2 de Junho, veio aprovar o regime jurídico da ourivesaria e das contrastarias que

consta em anexo e revoga os decretos-leis n.os 391/79, de 20 de setembro, 57/98, de 16 de março, e 171/99, de 19 de maio, tendo posteriormente sido alterado pelo decreto-lei n.º 120/2017, de 15 de setembro. de acordo com o disposto no art. 3.º do rJoC, alíneas ff) e mm), são qualificados como “metais preciosos”, a platina, o ouro, o paládio e a prata, assim indicados por ordem decrescente de preciosidade e como “subproduto novo resultante de artigos com metal precioso usados”, o artigo com metal precioso transformado, em forma de barra, lâmina ou outro artigo com metais preciosos que resulte da fundição de artigos com metal precioso usados, abreviadamente designado por “subproduto”. as Contrastarias exercem as faculdades inerentes à qualidade de organismo de ensaio e marcação independente, tendo por missão, nomeadamente, prestar serviços de peritagens de artigos com metais preciosos nos termos previstos no rJoC. Como se elucida no art. 41.º, n.º 1, alínea j), do rJoC, o “retalhista de compra e venda de artigos com metal precioso usado”, exerce, a título principal ou secundário, a actividade de compra e venda, directamente ao público, de artigos com metal precioso usado, bem como a venda dos subprodutos resultantes da fundição dos artigos com metais preciosos, em estabelecimento aberto ao público.

a triButação das transacções de ouro em iva

79

2. Regimes de IVA aplicáveis às transacções de ouro 2.1.

Regime do ouro para investimento

o decreto-lei n.º 362/99, de 16 de setembro, veio transpor para a ordem jurídica nacional a directiva 98/80/Ce, do Conselho, de 12 de outubro de 1998, que estabelece um regime especial aplicável ao ouro para investimento, aprovando o regime especial aplicável ao ouro para investimento, publicado em anexo, o qual foi objecto de esclarecimentos através do ofício-Circulado 30014/00, de 13 de Janeiro, da direcção de serviços do iva. Como se elucida no respectivo preâmbulo, a falta de harmonização das transacções relativas ao ouro para

investimento decorria do ponto 26 do anexo F da então sexta directiva(3), posteriormente revogada pela directiva iva(4), que permitia a isenção do ouro não destinado a utilização industrial. a aplicação desta isenção por alguns estados-membros e o regime de tributação usado por outros ocasionaram distorções de concorrência num mercado em que as transacções atingem, pela sua própria natureza, valores muito elevados, urgindo evitar este tipo de ocorrências. o regime aprovado escolhe a isenção como regra, o que permite resolver problemas de dupla tributação nas transacções de ouro de investimento e tratá-las de modo semelhante a outros produtos financeiros, também destinados a investimento, que se encontravam já isentos ao abrigo do art. 13.º da então sexta directiva. Com o intuito de prevenir a fraude e a evasão fiscal e evitar o pré-financiamento do imposto, estabeleceu-se para as transmissões de ouro de investimento quando tenha havido opção pela tributação, e para as transmissões de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, que o devedor seja o adquirente dos bens, desde que este tenha um direito a dedução total ou parcial do imposto (reverse charge, reversão da dívida tributária, inversão do sujeito passivo ou mecanismo da autoliquidação).

(3) directiva 77/388/Cee, do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no Jo, n.º I 145, de 13.6.77. (4) directiva 2006/112/Ce, de 28 de novembro, publicada no Jo, n.º I 347, de 11 de dezembro de 2006. essencialmente, esta directiva veio reformular o texto da sexta directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de iva, pelo que poderemos passar a designar a “nova” directiva, abreviadamente, como directiva iva (a directiva base do sistema comum vigente).

Clotilde CeloriCo Palma

o regime especial do ouro para investimento só se aplica às operações sobre ouro para investimento, sendo que, nos termos do estatuído no respectivo art. 2.º, n.º 1, considera-se como tal, designadamente, o ouro sob a forma de barra ou de placa, com pesos aceites pelos mercados de ouro, com um toque igual ou superior a 995 milésimos, representado ou não por títulos, com excepção das barras ou placas de peso igual ou inferior a 1 g. isto é, apenas ficam isentas de iva as transmissões, as aquisições intracomunitárias e as importações de ouro para investimento qualificado enquanto tal nos termos supra descritos. de acordo com o disposto no art. 8.º do regime do ouro para investimento, os sujeitos passivos que efectuem operações isentas de imposto nos termos do art. 3.º têm, nomeadamente, direito a deduzir o imposto devido ou pago sobre as aquisições efectuadas no território nacional, as aquisições intracomunitárias e as importações de ouro que não seja de ouro para investimento que, por si ou em seu nome, seja posteriormente transformado em ouro para investimento. Por outro lado, em conformidade com o estatuído no respectivo art. 9.º, os sujeitos passivos que produzam ou transformem ouro em ouro para investimento, cuja transmissão seja isenta de imposto nos termos do art. 3.º, têm direito a deduzir o imposto por eles devido ou pago relativamente à aquisição no território nacional, aquisição intracomunitária ou importação dos bens ou serviços ligados à produção ou transformação desse ouro. regra geral, as transmissões de ouro que não sejam para investimento estão sujeitas a tributação, em conformidade com as regras gerais do Civa. assim, em conformidade com o disposto no ponto ii do ofícioCircularado n.º 30014, aos artefactos de ouro não é aplicável este regime, não tendo nenhum regime especial de tributação em sede do iva, seguindo as regras gerais de tributação neste imposto.

2.2.

Regime especial dos bens em segunda mão

o regime especial dos bens em segunda mão, regulamentado através do decreto-lei n.º 199/96, de 18 de outubro, transpõe para a ordem jurídica nacional a directiva 94/5/Ce, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e aprova o regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades.

a triButação das transaCÇÕES de ouro em iva

81

estabelece tal regime no respectivo art. 1.º que, “Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, segundo o regime especial de tributação da margem, as transmissões de bens em segunda mão, de objectos de Arte, de colecção e de antiguidades, efectuadas nos termos deste diploma, por sujeitos passivos revendedores ou por organizadores de vendas em leilão que actuem em nome próprio, por conta de um comitente, de acordo com um contrato de comissão de venda”. de acordo com o estatuído na alínea a) do art. 2.º, são definidos como bens em segunda mão “...os bens móveis suscetíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação, com exclusão dos objetos de arte, de coleção, das antiguidades, das pedras preciosas e metais preciosos, não se entendendo como tais as moedas ou artefactos daqueles materiais...”. ou seja, temos excluído do conceito de bens em segunda mão os “metais preciosos,” mas não os artefactos feitos daqueles materiais. a aplicação deste regime é optativa. Para ser aplicável este regime especial, é necessário que as vendas sejam realizadas por um revendedor e as aquisições tenham sido efectuadas com observância de um dos requisitos previstos no n.º 1 do art. 3.º, a saber: a) A uma pessoa que não seja sujeito passivo; b) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este tenha sido isenta de imposto, ao abrigo do n.º 32 do art. 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado-Membro onde tiver sido efetuada a transmissão; c) A outro sujeito passivo, desde que a transmissão feita por este

tenha tido por objeto um bem de investimento e tenha sido isenta de imposto, ao abrigo do art. 53.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou de disposição legal idêntica vigente no Estado-Membro onde tiver sido efetuada a transmissão; d) A outro sujeito passivo revendedor, desde que a transmissão dos bens por esse outro sujeito passivo revendedor tenha sido efetuada ao abrigo do disposto neste diploma, ou de regulamentação idêntica vigente no Estado-Membro onde a transmissão dos bens tiver sido efetuada”. Por “revendedor” deve entender-se, conforme define a alínea c) do art. 2.º deste regime, o sujeito passivo que “no âmbito da sua atividade, compra, afeta às necessidades da sua empresa ou importa, para revenda,

82

Clotilde CeloriCo Palma

bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção ou antiguidades, quer esse sujeito passivo atue por conta própria, quer por conta de outrem nos termos de um contrato de comissão de compra e venda”. este regime, também chamado de “regime da margem”, caracterizase pelo facto do valor tributável (cf. art. 4.º do mesmo regime) consistir na diferença entre o preço de venda e o preço de compra do bem, devidamente justificados (i.e., tributa-se apenas a margem). a verificarem-se as condições de aplicação deste regime especial, o iva das transmissões efectuadas pelo sujeito passivo será calculado operação a operação, sobre a margem obtida, conforme resulta do art. 4.º do regime especial: O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efectuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do art. 16.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na fatura ou documento equivalente.

note-se ainda que, em conformidade com o consignado no n.º 3 do art. 5.º, “O

imposto liquidado pelo sujeito passivo revendedor nas transmissões de bens sujeitas ao regime especial de tributação da margem não é dedutível pelo sujeito passivo adquirente, ainda que este destine esses bens à sua actividade tributada”. se o bem transmitido, apesar de ser em “segunda mão” não observar as condições previstas no n.º 1 do art. 3.º do Civa (nomeadamente por ter sido adquirido a um sujeito passivo que liquidou imposto pelo valor de venda) terá sempre de se aplicar o regime geral do iva.

2.3.

Regime das sucatas

2.3.1. a)

regras do direito da união europeia

antercedentes

Conforme se explicita no preâmbulo da Proposta de directiva do Conselho, de 16 de março de 2005(5), o Conselho, por proposta da

(5)

Com (2005) 89 final.

a triButaÇÃo das transaCÇÕes de ouro em iva

83

Comissão, pode autorizar os estados-membros a adoptarem medidas especiais em derrogação da então sexta directiva do iva, a fim de evitar certos tipos de fraude ou evasão fiscal. ora, até à data da Proposta em apreço haviam sido concedidas mais de 140 derrogações aos estados-membros. os estados-membros estavam a ver-se cada vez mais confrontados com esquemas artificiais, montados unicamente com o objectivo de obter vantagens ao nível do iva, quer mediante uma redução do iva devido a final, quer de um aumento do iva recuperado. reconhecendo-se dificuldades em lutar contra essas fraudes de uma forma eficaz, levantou-se a questão de saber se o combate não teria de passar pela alteração da sexta directiva, conferindo aos estados-membros a possibilidade de adoptarem rapidamente medidas destinadas a evitar a fraude

e a evasão fiscais em determinados sectores específicos. tinha-se em vista, nomeadamente, situações em que ocorrem perdas de receitas consideráveis, devido ao facto de um sujeito passivo, depois de facturar operações, desaparecer sem pagar o iva que consta da factura, enquanto o destinatário exerce o direito à dedução. Por isso, segundo a Proposta, deveria ser alargado o leque de possibilidades de recurso ao mecanismo de autoliquidação para as operações descritas. na Proposta foram então abrangidos os seguintes sectores de actividade: — Prestações de serviços relativos aos bens imóveis (incluindo alguns ou a totalidade dos serviços de construção, reparação, limpeza e demolição); — Fornecimento de pessoal para actividades relacionadas com bens imóveis; — terrenos e imóveis em relação aos quais tenha sido exercida a renúncia à isenção; — entregas de resíduos, desperdícios e materiais recicláveis, juntamente com alguns produtos resultantes do seu tratamento e alguns serviços de tratamento. em especial, o âmbito do termo “resíduos” é definido num novo anexo que contém uma lista coberta pelas derrogações em vigor. o anexo inserido pelo n.º 8 do art. 1.º identifica os tipos e formas de resíduos contemplados pelo mecanismo de autoliquidação. tendo em conta a Proposta antes referida, o Conselho da união europeia adoptou a directiva 2006/69/Ce, do Conselho, de 24 de Julho

84

Clotilde CeloriCo Palma

de 2006, que veio alterar a então sexta directiva, consagrando, nomeadamente, o regime das sucatas que actualmente consta do art. 199.º, n. 1, alínea d), da directiva iva. em conformidade com o respectivo preâmbulo, a medida indicada permitirá aos estados-membros simplificar as regras e lutar contra a fraude e evasão fiscais verificadas em determinados sectores ou em certos tipos de operações. a directiva em epígrafe, depois de indicar os sectores e as operações em que os estados-membros podem designar o destinatário das operações como sendo o responsável pelo pagamento e contabilização do iva,

adita à sexta directiva um anexo m, com a lista das entregas de bens e prestações de serviços do sector dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis. neste contexto fala-se especificamente em “entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, identificados no Anexo M”. Como se salienta o respectivo preâmbulo, “A solução dos problemas em causa deverá ser colocada ao alcance de todos os Estados-Membros, mediante a integração das correspondentes medidas na referida directiva. Tais medidas deverão ser proporcionadas e limitadas à resolução do problema em questão”. a 30 de setembro de 2009, foi apresentada uma proposta de directiva que vem alterar a directiva iva(6) no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de reverse charge ou autoliquidação(7) ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude — comércio com certificados de emissão de Co2 e transacções que envolvem certas mercadorias sensíveis, a saber, perfumes, metais preciosos (como platina)(8). trata-se de um sistema experimental (6) Com (2009) 511 final. (7) nas denominadas situações de reverse charge, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. sobre o assunto veja-se, nomeadamente, João amaral tomaZ, “o mecanismo de autoliquidação do iva”, Estudos em Memória de Teresa Lemos, 2007, e, da autora, “iva — sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ideFF, ano 1, n.º 3, inverno 2008. (8) Com (2009) 511 final. tal como a Comissão justifica, o art. 395.º da directiva iva, com fundamento no qual os estados-membros podem solicitar derrogações às regras comunitárias a título excepcional, não é uma base suficiente para uma aplicação mais aprofundada e alargada de um mecanismo de autoliquidação para certos bens ou serviços, pelo que se optou

por apresentar uma proposta de directiva.

a tributação das transacções de ouro em iva

85

de autoliquidação limitado a certos produtos, cuja aplicação se encontra sujeita a determinadas condições precisas(9). esta medida, como a Comissão salienta, consubstancia uma derrogação ao princípio fundamental do pagamento fraccionado, pelo que é apresentada como uma medida de carácter excepcional de aplicação limitada e não como um mecanismo generalizado de autoliquidação, como tinha sido antes proposto pela áustria e pela alemanha(10). a proposta insere-se no quadro das comunicações que a Comissão europeia apresentou relativamente à estratégia de combate à fraude e à evasão fiscal(11). Como se elucida na exposição de motivos, dada a gravidade da fraude relativa ao iva, a Comissão considera que devem ser exploradas abordagens inovadoras para combater este problema de uma forma mais eficaz. ora, conforme se salienta, a forma de evasão fiscal mais comum consiste na facturação da entrega de bens por um operador, sujeito passivo de iva, que desaparece de seguida sem entregar o imposto ao fisco, dei(9) Já se tinha feito uma consulta pública sobre a aplicação de um sistema de autoliquidação para combater a fraude no âmbito das comunicações precedentes da Comissão sobre a fraude relativa ao iva (ver, em especial, o documento de consulta Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT — Impact on businesses of 13 August 2007 ()). (10) a 27 de outubro de 2005, a república da áustria solicitou autorização à união europeia para introduzir medidas derrogatórias à então sexta directiva. Por sua vez, a república Federal da alemanha veio a formular idêntico pedido a 18 de abril de 2006. no seu pedido, a áustria veio solicitar a introdução do mecanismo do reverse charge relativamente a todas as transacções de bens e prestações de serviços entre empresas (B2B, ou business to business), para todas as situações em que o valor facturado excedesse dez mil euros. Como fundamento desta

pretensão, a áustria invocou, essencialmente, o facto de o mecanismo proposto constituir um relevante instrumento de luta contra a fraude carrossel ou fraude operador fictício. Por sua vez, a alemanha pretendia aplicar o mecanismo de reverse charge a todas as transacções ou prestações de serviços efectuadas entre empresas quando o valor facturado excedesse cinco mil euros. a fundamentação desta proposta pela alemanha assentou na mesma ordem de motivos apresentada pela áustria. (11) em maio de 2006, a Comissão apresentou uma Comunicação com o propósito de lançar um debate geral, a nível da ue, sobre a necessidade de adoptar uma abordagem coordenada para combater a fraude fiscal no mercado interno [Com (2006) 254 final, de 31 de maio 2006]. na esteira da Comunicação da Comissão de 23 de novembro de 2007, que contribui para o estabelecimento de uma estratégia antifraude na ue [Com (2007) 758 final, de 23 de novembro 2007] e do relatório sobre a evolução neste domínio do grupo de peritos sobre a estratégia contra a fraude fiscal [seC (2007) 1584, de 23 de novembro de 2007], a Comissão apresentou uma comunicação onde analisa a possibilidade de adoptar medidas «de mais vasto alcance» para modificar o sistema do iva e, dessa forma, combater a fraude fiscal [Com (2008) 109 final, de 22 de Fevereiro de 2008 e seC (2008) 249, de 22 de Fevereiro 2008]. note-se que, a 5 de Junho de 2007, o Conselho eCoFin solicitou à Comissão a análise de duas medidas «de mais vasto alcance» para enfrentar a fraude ao iva, a saber a tributação das transacções intracomunitárias e a introdução da opção de aplicação de uma inversão geral da obrigação fiscal, passando-se para um regime geral de autoliquidação ou reverse charge.

86

Clotilde CeloriCo Palma

xando o adquirente (também sujeito passivo de iva) com uma factura válida para efeitos de dedução do imposto. dessa forma, as administrações fiscais não recebem o iva cobrado na venda dos produtos, mas têm de reconhecer ao

operador seguinte na cadeia de comercialização o direito à dedução do imposto suportado a montante(12). através do mecanismo do reverse charge ou de autoliquidação, o iva deixa de ser liquidado pelo operador ao adquirente que é sujeito passivo de iva, passando este a assumir essa obrigação. na prática, os adquirentes (na medida em que sejam sujeitos passivos normais com pleno direito à dedução) passam simultaneamente a declarar e a deduzir o iva, sem pagamento efectivo às administrações fiscais. desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada. desde logo, pretende-se, em especial, combater casos de fraude relacionados com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, então considerados como a grande prioridade no domínio do combate à fraude carrossel. Como se prevê na proposta de directiva, os estados-membros podem, até 31 de dezembro de 2014, e por um período mínimo de dois anos, introduzir e aplicar um sistema segundo o qual a liquidação do iva devido pelo fornecimento ou prestação de qualquer categoria de bens ou serviços constantes do anexo vi-a passa a ser assumida pelo adquirente desses bens ou serviços. neste sentido, adita-se um novo art. 199.º-a à directiva iva que regulamenta o exercício da opção por este mecanismo. tal como a Comissão faz questão de salientar, contrariamente a um sistema de alcance geral, a introdução de um mecanismo deste tipo, limitado ao fornecimento ou prestação de certas categorias de bens ou serviços, não deve afectar os princípios fundamentais do sistema do iva, nomeadamente o princípio do pagamento fraccionado. Por este motivo, restringe-se a aplicação deste mecanismo a uma lista previamente definida de bens e serviços. assim, no anexo vi-a acolhe-se uma lista com cinco tipos de bens e um serviço que, de acordo com a experiência recente, são considerados particularmente sensíveis à fraude, a saber, nomeadamente os “Metais preciosos quando não abrangidos pelos regimes especiais aplicáveis aos produtos em segunda mão, obras de arte, artigos de colecção e antiguidades, previstos nos arts. 311.º a 343.º da Directiva IVA, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento de

acordo com os respectivos arts. 344.º a 356.º”.

(12) sobre esta matéria veja-se, da autora, “a proposta de directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge”, Revista TOC, n.º 118, Janeiro 2010.

a triButaÇÃo das transaCÇÕes de ouro em iva

87

o Conselho optou por cindir a proposta e adoptou a directiva 2010/ /23/ue do Conselho , que ficou exclusivamente limitada às licenças de emissão de gases com efeito de estufa, dado que a situação da fraude nesse sector exigia uma reacção imediata. assim, foi aditado um novo art. 199.º a na directiva iva, que veio permitir o seguinte: Artigo 199.oA 1. Os Estados-Membros podem, até 30 de Junho de 2015, e por um período mínimo de dois anos, estabelecer que o devedor do imposto é o sujeito passivo ao qual tenha sido efectuada qualquer uma das seguintes prestações de serviços: a) Transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa, na acepção do artigo 3.o da Directiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade(5), que sejam transferíveis nos termos do artigo 12.o dessa directiva; b) Transferência de outras unidades que possam ser utilizadas pelos operadores para cumprimento da mesma directiva”.

Posteriormente foi aprovada a directiva 2013/43/ue do Conselho, de 22 de Julho de 2013, que altera a directiva iva no que diz respeito à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude. neste contexto, o âmbito de aplicação do art. 199.o-a foi alargado possibilitando-se a aplicação do reverse charge até 31 de dezembro de 2018, abrangendo novas entregas de bens e prestações de serviços, nomeadamente as “Entregas de metais em bruto e semiacabados, incluindo metais preciosos, não abrangidos pelo art. 199.o, n.o 1, alínea d), pelos regimes especiais aplicáveis aos bens em segunda

mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, por força dos artigos 311.o a 343.o, ou pelo regime especial aplicável ao ouro para investimento, por força dos artigos 344.o a 356.o” [alínea i) do n.º 1]. Posteriormente, foi apresentada a Proposta de directiva do Conselho que altera a directiva iva no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do iva para a tributação das trocas comerciais entre estados-membros(13).

(13)

Bruxelas, 25.5.2018 Com (2018) 329 final 2018/0164 (Cns).

88

Clotilde CeloriCo Palma

no relatório de 2018 sobre os efeitos dos arts. 199.º-a e 199.º-B na luta contra a fraude(14), a Comissão anunciou que iria publicar uma proposta legislativa adequada, com vista a prorrogar as medidas em vigor. trata-se de uma proposta separada que abrange o período de 1 de Janeiro de 2019 a 30 de Junho de 2022, uma vez que a data prevista para a entrada em vigor da proposta é 1 de Julho de 2022. as alterações do art. 199.º-a propostas dizem respeito ao período a partir de 1 de Julho de 2022. afectam os prazos e o âmbito de aplicação das entregas de bens que regem. em relação aos prazos, propõe-se alargar a possibilidade de fazer uso desta disposição até 31 de dezembro de 2028. as operações que continuam a ser abrangidas pelas medidas temporárias previstas no art. 199.º-a passam, portanto, a limitar-se exclusivamente àqueles serviços que já eram anteriormente regidos pela disposição em apreço. b)

regras da directiva iva

de acordo com o estatuído no art. 199.º, n.º 1, alínea d), da directiva iva, “Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações: d) Entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos

parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, enumerados no Anexo VI”.

tal como se determina no respectivo n.º 2, “Quando aplicarem a opção prevista no n.º 1, os Estados-Membros podem especificar as entregas de bens e prestações de serviços abrangidas e as categorias de fornecedores, prestadores, adquirentes ou destinatários às quais estas medidas podem ser aplicáveis”. impõe-se, conseqüentemente, reproduzir aqui o conteúdo do dito anexo vi, a saber:

(14) Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre os efeitos dos arts. 199.º-A e 199.º-B da Directiva 2006/112/CE do Conselho na luta contra a fraude [Com (2018) 118 final de 8.3.2018].

a triButação das transacções de ouro em iva

89

ANEXO VI LISTA DAS ENTREGAS DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A QUE SE REFERE A ALÍNEA D) DO N.º 1 DO ARTIGO 199.º 1) Entregas de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semi-acabados resultantes do processamento, manufactura ou fusão de metais ferrosos e não ferrosos e suas ligas; 2) Entregas de produtos ferrosos e não ferrosos semi-transformados e prestações de certos serviços de transformação associados; 3) Entregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos; 4) Entregas, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos e não ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro artificial, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico; 5) Entregas dos materiais referidos no presente anexo,

após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte, fragmentação, prensagem ou fundição em lingotes; 6) Entregas de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base”.

o art. 199.º-a, n.º 1, da directiva iva, tem carácter facultativo, permitindo aos estados-membros estabelecer que o devedor do iva relativamente aos fornecimentos nele enumerados, nomeadamente às entregas de metais em bruto e semi acabados, seja o sujeito passivo ao qual tenha sido efectuada qualquer entrega de bens ou prestação de serviços (mecanismo de autoliquidação). este mecanismo é limitado no tempo e actualmente pode ser aplicado até 30 de Junho de 2022, tendo inicialmente sido previsto até 1 de dezembro de 2018. o que se pretende com a introdução deste novo artigo no que referente ao ouro é permitir o que o art. 199.º, n.º 1, não possibilita: aplicar o mecanismo do reverse charge às Entregas de metais em bruto e semiacabados. ou seja, ao acolher o novo artigo, o legislador vem confirmar uma interpretação estrita do art. 199.º, consentânea, aliás, com o facto de se tratar de uma excepção à regra geral de que o iva é liquidado pelo transmitente ou fornecedor. Portugal não fez uso desta possibilidade, não tendo procedido à respectiva transposição, pelo que a administração Fiscal não pode vir proce-

90

Clotilde CeloriCo Palma

der a uma interpretação extensiva do mecanismo previsto no art. 199.º, n.º 1, da directiva, que por si só representa uma excepção à regra geral de que o iva é liquidado pelo transmitente ou fornecedor, pretendendo inculir uma interpretação ampla ao conceito de sucata reciclável, conceito este que nem sequer é definido no direito da ue. Como vimos, o objectivo das medidas previstas nos arts. 199.º-a e 199.º-B(15) é o de permitir aos estados-membros a rápida resolução dos problemas de fraude intracomunitária com recurso a operadores fictícios (mtiC): no art. 199.º-a, com uma opção de aplicar o mecanismo de autoliquidação para os fornecimentos enumerados, e no art.

199.º-B, oferecendo um procedimento mais rápido para a introdução do mecanismo de autoliquidação, em caso de fraude súbita e de grande escala. a fraude mtic ocorre quando um negociante adquire noutra estado-membro bens isentos de iva e os vende com iva na factura que emite para o cliente. após ter recebido o montante de iva do cliente, esse negociante desaparece antes de pagar o iva devido às autoridades fiscais. ao mesmo tempo, o cliente, agindo de boa-fé ou não, pode deduzir na sua declaração de iva o imposto que pagou ao fornecedor.

2.3.2.

regras nacionais

a lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, veio alterar o Civa, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas, que entraram em vigor em 1 de outubro de 2006. nas transmissões de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e em certas prestações de serviços relacionadas com este tipo de bens, a liquidação do iva, quando devido, passa a ser da competência do adquirente, desde que este seja sujeito passivo do imposto com direito à dedução total ou parcial. Com a publicação da aludida lei, o art. 2.º, n.º 1, alínea i), do Civa, passou a ter a seguinte redação:

(15) o art. 199.º-B, n.º 1, da directiva iva autoriza os estados-membros a designar o destinatário como devedor do iva relativamente a determinadas entregas de bens e prestações de serviços, a título de medida no âmbito do mecanismo de reacção rápida («mrr») para combater os casos de fraude súbita e de grande escala susceptíveis de acarretar perdas financeiras consideráveis e irreparáveis.

a tributação das transacções de ouro em iva

91

Artigo 2.º Incidência subjetiva 1 – São sujeitos passivos do imposto: (...) i) As pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que, no território nacional,

sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no Anexo E ao presente Código e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto”.

Com esta medida e de acordo com o disposto no art. 199.º, n.º 1, alínea d), da directiva iva, pretendeu-se evitar as já referidas situações de fraude que se vinham verificando neste sector de actividade. Para clarificar as regras especiais resultantes da lei em epígrafe foi divulgado o ofício-Circulado n.º 30098, de 11 de agosto de 2006. a regra de inversão do sujeito passivo em apreço aplica-se quando se cumprem cumulativamente as seguintes condições: i) se esteja na presença de aquisição de bens ou de serviços mencionados no anexo e do Código do iva; ii) o adquirente seja sujeito passivo de iva em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução de iva. os bens e serviços abrangidos pelas novas regras de tributação constam do anexo e ao Código do iva nos termos que passamos de imediato a reproduzir, configurando-se como uma transposição praticamente literal da directiva base: «ANEXO E» Lista dos bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis a) Entregas de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufactura ou fusão de metais não ferrosos. b) Entregas de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados. c) Entregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas, bem como prestações de serviços que consistam na triagem, corte, fragmentação ou prensagem desses produtos.

92

Clotilde CeloriCo Palma

d) Entregas, assim como prestações de certos serviços de transformação conexos, de resíduos ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos e materiais usados e recicláveis que consistam em pó de vidro, vidro, papel, cartão, trapos, ossos, couro, couro reconstituído, pergaminho, peles em bruto, tendões e nervos, cordéis, cordas, cabos, borracha e plástico. e) Entregas dos materiais referidos na alínea d) após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte ou fundição em lingotes. f) Entregas de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base.

de notar que o anexo e engloba, única e exclusivamente, bens recicláveis (e algumas prestações de serviços sobre eles efectuadas), ou seja, bens que necessitam de sofrer algum tipo de transformação para serem reutilizados⁽¹⁶⁾. Com efeito, é condição essencial para aplicação da regra especial de tributação acabada de mencionar que os bens enquadrados no anexo e se qualifiquem, em primeiro lugar, como desperdícios, resíduos e sucatas e que, cumulativamente, sejam recicláveis. de facto, não ficam abrangidos pela regra de inversão os bens que sejam reutilizáveis no seu estado original. na realidade, tal como se enfatiza no Processo n.º 12604, com despacho de 19 de outubro de 2017, da directora de serviços do iva (por subdelegação): 8. Deste modo, para que haja lugar à aplicação das regras especiais de tributação, ou seja, à inversão do sujeito passivo estabelecida na citada alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, é necessário que se verifique que os bens, objeto de transmissão ou de prestações de serviços sobre eles efetuada, constituam “desperdícios, resíduos ou sucatas” enquadráveis em qualquer uma das alíneas que compõem o Anexo E e, simultaneamente, cumpram a condição essencial de serem produtos recicláveis. 9. Não há, contudo, lugar à regra de inversão do sujeito passivo quando está em causa a transmissão de bens ou materiais usados susceptíveis de serem reutilizados no seu estado original, ou após reparação. 10. No caso concreto, e atento o anteriormente referido, se os bens objeto de transmissão forem enquadráveis no Anexo E ao Código do IVA, cumprindo,

simultaneamente, a condição de serem sucata e recicláveis, a operação deve seguir as regras estabelecidas na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.

(16) nesse sentido veja-se José roriZ, Alterações ao Código do IVA, A tributação dos resíduos, refugos e sucatas recicláveis; A tributação das operações imobiliárias, Formação eventual, ordem dos Contabilistas Certificados, Junho de 2007.

a triButaÇÃo das transaCÇÕes de ouro em iva

93

o novo regime aplica-se a todos os sujeitos passivos que adquiram a outros sujeitos passivos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e certas prestações de serviços com estes relacionados, enunciados no anexo e ao Código do iva. tal significa que o adquirente, sujeito passivo do iva, deve proceder à liquidação do iva que se mostre devido naquelas operações, sempre que o fornecedor seja, também, sujeito passivo do imposto. o vendedor dos bens indicados ou o prestador dos serviços continua obrigado à emissão de factura, mas não liquida iva. o adquirente, por sua vez, ao receber a factura, deve liquidar o imposto devido pela aquisição, aplicando a taxa do iva em vigor podendo, igualmente, exercer o direito à dedução, na totalidade ou em parte, desse mesmo imposto. essa liquidação pode ser efectuada na própria factura emitida pelo fornecedor ou num documento interno emitido para o efeito. o direito à dedução do adquirente é efectuado nos termos gerais, considerando-se para o efeito o próprio iva autoliquidado nas aquisições efectuadas. não lhe competindo liquidar o imposto, o transmitente deve indicar na factura, a emitir nos termos do art. 28.º do Civa, o motivo da não liquidação do imposto, mencionando a expressão “iva devido pelo adquirente”.

2.3.3.

Jurisprudência do tJue

a jurisprudência do tJue sobre esta matéria é parca. no acórdão de 26 de maio de 2016, exarado no Caso Envirotec Denmark ApS(17), esteve em apreciação

uma situação relativa ao regime especial aplicável ao ouro para investimento previsto no art. 198.º, n.º 2, da directiva iva, tendo-se igualmente analisado o regime das sucatas previsto no respectivo art. 199.º, n.º 1. estava em causa o facto de o legislador dinamarquês ter feito uso da faculdade conferida pelo art. 198.º, n.º 2, da directiva iva, de prever um mecanismo de autoliquidação para certas entregas de ouro, mas não da faculdade conferida pelo seu art. 199.º, n.º 1, alínea d), de acolher um mecanismo de autoliquidação para certas entregas de materiais usados, de resíduos e de sucata, bem como para certas prestações de serviços associadas.

(17)

Proc. C-550/14.

94

Clotilde CeloriCo Palma

a situação em apreço prendia-se com a envirotec, uma sociedade que se dedica ao comércio de metais preciosos. no quarto trimestre de 2011, adquiriu, em 24 transações diferentes, 24 barras compostas de diversos materiais fundidos com um teor médio de ouro, consoante a barra, de 500 ou 600 milésimos do respectivo peso. a envirotec adquiriu essas barras a uma sociedade dinamarquesa que as tinha fundido. as referidas barras eram compostas, entre outras coisas, de jóias velhas, talheres e relógios, bem como de resíduos industriais. isto é de materiais não susceptíveis de reutilização no estado em que se encontravam aquando da sua aquisição. Como se nota na pergunta de reenvio, “as barras consistem [numa liga grosseira e] aleatória [de sucata] de vários objectos de metal que contêm ouro e que [essas barras] podem também conter, além do ouro, matérias orgânicas, tais como dentes, borracha, PVC e metais/ /matérias como cobre, estanho, níquel, amálgama, restos de pilhas com mercúrio e chumbo, e várias substâncias tóxicas, etc. Por conseguinte, não está em causa um produto [com] ouro que [esteja a ser transformado directamente] num produto [acabado]. Por outro lado, a barra é um produto processado [(uma

liga)], que — como [...] forma de fase intermédia — é [produzida] com vista a extrair o conteúdo de ouro. As barras têm um teor de ouro elevado, em média entre 500 e 600 milésimos, portanto, substancialmente superior a 325 milésimos de ouro. Após a extração, o conteúdo de ouro destina-se a ser usado no fabrico de produtos (em ouro/com ouro).” a envirotec pagou iva pelo conjunto dessas transacções e pediu o respectivo reembolso a título do iva pago a montante e a administração tributária decidiu que o imposto não podia ser deduzido pelo facto de as barras em apreço estarem abrangidas pelo âmbito do regime de autoliquidação previsto na lei relativa ao regime do ouro para investimento. a envirotec recorreu alegando que as barras em causa no processo principal não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do art. 198.º, n.º 2, da directiva iva, dado que não se trata de produtos acabados da categoria de ouro para investimento nem de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, mas sim pelo âmbito de aplicação do art. 199.º, n.º 1, alínea d), da referida directiva, aplicável a resíduos, incluindo resíduos de ouro. o ministério dos assuntos Fiscais pede que seja negado provimento ao recurso, dado que essas barras estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do art. 198.º, n.º 2, da directiva iva. a este respeito, invocou serem determinantes o facto de não se tratar de produtos acabados, bem como o facto de esta disposição ser uma *lex specialis* aplicável ao comércio do ouro, ao passo que o art. 199.º da mesma directiva é uma disposição relativa aos resíduos de metais. esta interpretação é

a triButaÇÃO das transaCÇÕES de ouro em iva

95

apoiada pelo objectivo desta primeira disposição, que consiste em combater a fraude fiscal. em seu entendimento as barras em causa devem, assim, ser consideradas ouro ou produtos em ouro, uma vez que é o seu teor de ouro que lhes confere o seu valor de mercado e são produzidas para a revenda do ouro que contêm. no essencial, a questão prejudicial consistiu em saber se o art.

198.º, n.º 2, da directiva iva, deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma entrega de barras, como as que estão em causa no processo principal, que consistem numa liga grosseira e aleatória obtida a partir da fusão de sucata e de diversos objectos de metal que contêm ouro, bem como outros metais, materiais e substâncias, e que apresentam, consoante a barra, um teor de ouro de cerca de 500 ou 600 milésimos. nas suas Conclusões apresentadas em 17 de dezembro de 2015, a advogada geral Juliane Kokott, vem desde logo qualificar a situação em causa como uma transmissão de resíduos. tal como conclui, deve-se responder afirmativamente à questão prejudicial. Contudo, como nota 34. No entanto, resulta da génese histórica do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), que diz, nomeadamente, respeito a metais não ferrosos, um indício de que a disposição do artigo 198.º, n.º 2, da Directiva IVA, a interpretar no presente processo, não deve abranger precisamente resíduos de ouro. 35. A disposição na Sexta Directiva que antecedeu (9) o artigo 199.º, n.º 1, alínea d), apenas foi introduzida através da Directiva 2006/69/CE após a disposição anterior (10) do artigo 198.º, n.º 2, da Directiva IVA. No entanto, esta directiva de alteração 2006/69/CE está elaborada de uma forma que faz pressupor que, na altura, o legislador da União partiu do princípio de que em relação a resíduos de ouro ainda não existia qualquer regulamentação relativa ao mecanismo de autoliquidação pelo adquirente, apesar de, à data, a disposição anterior do artigo 198.º, n.º 2, da Directiva IVA, a interpretar no presente caso, já estar em vigor.

Como o TJUE concluiu, há que salientar, antes de mais, que decorre da redacção desta disposição que esta não é aplicável aos produtos acabados, para além do «ouro para investimento». Contudo, é pacífico que este último conceito não pode visar bens como as barras em causa no processo principal. além disso, nem o art. 198.º da directiva iva, nem outras disposições da mesma directiva, nem a directiva 98/80, que está na origem do conteúdo deste art. 198.º, n.º 2, precisam o que se deve entender pelo conceito de «ouro sob a forma de

matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos».

96

Clotilde CeloriCo Palma

no que se refere, em primeiro lugar, à redacção do conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos», como salientou a advogada geral nos n.os 20 a 23, 26 a 30 e 57 e 63 das suas conclusões, há que observar, antes de mais, que, segundo as versões linguísticas do art. 198.º, n.º 2, da directiva iva, os termos «ouro sob a forma de matéria-prima» são susceptíveis de abranger o ouro em estado bruto, o ouro como metal puro ou ainda qualquer material parcialmente composto por ouro. o tribunal acaba por concluir que resulta do exposto que a redacção do art. 198.º, n.º 2, da directiva iva, não permite, por si só, determinar se e, se for caso disso, em que condições bens como as barras em causa no processo principal estão abrangidos pelo seu âmbito de aplicação(18). Conforme nota: 33. Em segundo lugar, no que se refere ao contexto em que o artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA se inscreve, há que recordar que esta disposição permite que os Estados-Membros prevejam, nas situações que visa, um mecanismo de autoliquidação nos termos do qual o devedor do IVA é o sujeito passivo destinatário da transação sujeita a esse imposto. Assim, esta disposição constitui uma exceção ao princípio que figura no artigo 193.º dessa diretiva, segundo o qual o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis. Consequentemente, deve ser objeto de interpretação estrita, que, todavia, não pode levar a que essa disposição fique privada dos seus efeitos (v., por analogia, acórdão de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, n.os 23, 31 e jurisprudência aí referida). 34. À semelhança do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA, o artigo 199.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva oferece aos Estados-Membros a faculdade de instituírem um mecanismo de

autoliquidação também para as entregas de materiais usados, resíduos e sucata enumeradas no Anexo VI da referida diretiva. (...).

de salientar que o TJUE denota uma especial preocupação em separar os “objectos antigos” da “sucata” e dos “resíduos industriais”. Assim, conclui que:

35. Da decisão de reenvio resulta também que as barras em causa no processo principal, apesar de terem um teor de ouro de cerca de, consoante o caso, 500 ou 600 milésimos, são fundidas a partir de vários objetos antigos, bem como de sucata e de resíduos industriais, contêm metais e materiais diversos e não podem ser utilizadas no mesmo estado em que se apresentam, mas devem, antes de qualquer utilização dos seus componentes, ser submetidas a um tratamento que permite separar os metais dos elementos não metálicos e daí extrair determinadas substâncias.

(18)

n.º 32.

a tributação das transações de ouro em IVA

97

36. A Envirotec invoca estes elementos para concluir pela inaplicabilidade do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA às referidas barras e, conseqüentemente, pela inaplicabilidade do mecanismo de autoliquidação às entregas desses bens, uma vez que se trata de resíduos abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), dessa diretiva. 37. Há que observar que, tendo em conta apenas a redação das referidas disposições, não se pode excluir que bens como as barras em causa no processo principal possam estar abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA, como barras resultantes da fusão de vários resíduos, sucata e metais usados não ferrosos, bem como materiais recicláveis constituídos por esses metais”.

2.3.4.

orientações administrativas

Para além das situações já mencionadas, refira-se que, na sua Ficha doutrinária

exarada no Processo n.º 1208, com despacho do sdg do iva, por delegação do director geral, em 10 de novembro de 2010, a at analisou as seguintes questões suscitadas por um Contabilista Certificado, contactado por um empresário cuja actividade consistia na compra e venda de artigos de ouro usado, vulgarmente designado de “cascalho de ouro” (Cae n.º 7790-Comércio a retalho de artigos em 2.ª mão): 1.1. Nos documentos de compra de “cascalho de ouro”, efectuado a duas ourivesarias, sujeitos passivos de IVA, numa factura vem indicado “Regime Especial do Ouro — IVA devido pelo adquirente — Art. 10.º do Dec-Lei 362/99, de 16/06”, e, na outra factura, vem indicado “IVA — regime de bens em 2.ª mão”. 1.2. O empresário em nome individual vende o “cascalho de ouro” a um sujeito passivo de IVA, no estado em que o comprou. Qual o regime de IVA que se aplica? 1.3. O mesmo empresário, após comprar o “cascalho de ouro”, leva-o a uma empresa para o derreter em ouro fino, para ser usado novamente na produção de artefactos, sendo-lhe facturada a respectiva prestação de serviços. A venda deste ouro fino a produtores, sujeitos passivos de IVA, está sujeita a qual dos regimes de IVA?

tal como se elucida, o “regime especial aplicável ao ouro para investimento”, aprovado pelo decreto-lei n.º 362/99, aplica-se apenas às operações sobre ouro para investimento, considerando-se como tal o ouro descrito no art. 2.º do referido regime. nestes termos, como a at esclareceu: 5. O “cascalho de ouro” (objectos de ouro que perderam a sua identidade por terem sido inutilizados de forma irreparável), pela sua própria definição, não se

98

Clotilde CeloriCo Palma

considera ouro para investimento tal como vem definido no nº1 do artº 2º do regime especial. Por força do artº 1º deste regime especial que refere que; “O regime especial aplica-se às operações sobre ouro para investimento”, o Regime especial aplicável ao ouro para investimento aprovado pelo Dec-Lei nº 362/99, de 16 de Setembro, não tem aplicação nas operações de compra e

venda de “cascalho de ouro”. 6. Assim, as operações de compra e venda de “cascalho de ouro”, dado não se tratar de ouro para investimento, estão sujeitas a tributação, de acordo com as regras do Código do IVA e do RITI. Regime especial dos bens em segunda mão, regulamentado pelo D.L. nº 199/96, de 18 de Outubro. (...) 14. Atento o conceito de “Bens em segunda mão”, definido no Decreto-Lei nº 199/96, de 18 de Outubro, considerando como tal, “Os bens móveis susceptíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação ...”, e, por outro lado, a definição de cascalho como «o conjunto de artefactos inutilizados de forma irreparável», afigura-se, que aquele regime especial de bens em segunda mão, não tem aplicação na transmissão de “cascalho de ouro”. Assim, a sua transmissão, fica sujeita a tributação, de acordo com as regras do Código do IVA e do RITI. 15. Relativamente à venda de “ouro fino” (cascalho de ouro, derretido em ouro fino), para ser usado novamente na produção de artefactos, a produtores, sujeitos passivos de IVA, terá que se atender ao que vem referido no ponto II, do Ofício-Circulado 30014/00, de 13/01 — da Direcção de Serviços do IVA, o qual veio clarificar o regime especial aplicável ao ouro para investimento: 15.1. «As transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de ouro que não seja ouro para investimento estão sujeitas a tributação de acordo com as regras do Código do IVA e do RITI. 15.2. Todavia, nas transmissões de ouro sob a forma de matériaprima (barra, placa, granalha, solda, etc.) ou de produtos semitransformados (por ex. fio, fita, tubo que não sejam artefactos de ouro) de toque igual ou superior a 325 milésimos, o pagamento do imposto e as demais obrigações decorrentes dessas operações (com excepção das previstas no artigo 12.º), devem ser cumpridas pelo adquirente quando este seja um sujeito passivo dos mencionados na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do Código do IVA, que tenha direito à dedução total ou parcial do imposto. 15.3. O adquirente deverá proceder à liquidação e dedução simultânea na declaração periódica de imposto. Saliente-se que a dedução deverá ser efectuada de acordo com as

regras dos artigos 19.º a 25.º do Código do IVA. 15.4. O fornecedor dos bens abrangidos por este preceito deve, para cumprimento do disposto no artigo 36.º, n.º 5, e) do Código do IVA, incluir na factura emitida a menção “IVA devido pelo adquirente”.

termos em que se conclui que: 16. Como se viu nos pontos 3 e 4 desta informação, o “Regime especial aplicável ao ouro para investimento”, só tem aplicação nas operações sobre ouro para investimento, tal como este se encontra definido no respectivo diploma legal. Não se a triButaÇÃo das transaCÇÕes de ouro em iva

99

tratando de ouro para investimento, estão sujeitas a tributação de acordo com as regras do Código do IVA. 17. No que se refere ao “cascalho de ouro”, e atendendo, nomeadamente, aos conceitos referidos nos pontos 2, 5, 6, 9 e 14, da presente informação, a sua transmissão fica sujeita a tributação de acordo com as regras do Código do IVA e do RITI. 18. Quanto à venda de “ouro fino” (cascalho de ouro, derretido em ouro fino) a produtores, sujeitos passivos de IVA, caso se trate de um dos produtos com as características apontadas no ponto 15.2 desta informação, deverá obedecer ao que vem referido nos pontos subsequentes, 15.3 e 15.4, que fazem parte integrante do Ofício-Circulado 30014/00, de 13/01 — da Direcção de Serviços do IVA, o qual pode ser consultado no endereço utilizando a opção Informação Fiscal ► Legislação/Instruções Administrativas ► Instruções Administrativas ► DGCI ► Circulares DGCI. No entanto, se o “ouro fino” não tiver as características apontadas, a sua transmissão, está sujeita a tributação de acordo com as regras do Código do IVA e do RITI.

uma nota final para salientar que, em regra, nas informações emitidas pela at neste contexto o critério decisivo para concluir pela aplicação ou não do regime das sucatas assenta no facto de os bens indicados serem ou não susceptíveis de reutilização no seu estado original, sendo que, em caso afirmativo, se conclui

que as respectivas transmissões não estão abrangidas pelas referidas regras especiais de tributação mas sim pelo regime geral. assim, a todos os materiais que se destinam a reciclagem, ou seja, que se encontram de tal forma danificados que não é possível a sua reutilização, poderá aplicar-se a regra de inversão do iva. relativamente aos materiais/ peças que ainda possam ser reutilizadas, terá de se indicar e liquidar o iva correspondente, sendo que um bem considerado usado não pode ser considerado sucata ou resíduo apenas por considerar esta característica e dever-lhe-á ser aplicado o iva.

2.3.5.

outras orientações

o gabinete técnico da ordem dos Contabilistas Certificados (oCC), em 10 de Janeiro de 2019, analisou o enquadramento em iva de um empresário em nome individual que adquiriu um negócio de compra de ouro e que depois o vende para derreter. A posteriori, pretende, em simultâneo, expandir para a venda de algumas peças de ouro em segunda mão.

100

Clotilde CeloriCo Palma

Conforme se elucida no Parecer técnico então prestado, as transmissões de ouro que não sejam para investimento estão sujeitas a tributação, de acordo com as regras do Código do iva. neste contexto, esclarece-se que, de acordo com o ponto ii do ofício-Circulado n.º 30014, é referido que aos artefactos de ouro não é aplicável o regime do ouro para investimento. assim se conclui que as compras e vendas de artefactos de ouro, não têm nenhum regime especial de tributação em sede do iva, seguindo as regras gerais de tributação, excepto se for feita a opção pela tributação pelo regime dos bens em segunda mão, uma vez, naturalmente, verificados os respectivos requisitos de aplicação. abílio marques, num artigo sobre a matéria(19), vem esclarecer que a compra e venda de objectos de ouro usados trata-se de uma actividade em que os objectos são vendidos no mesmo estado em que são comprados. se este ouro é

adquirido a um particular ou a um sujeito passivo isento, o iva destas transacções será apurado pelo regime da margem. se, os objectos transaccionados forem novos ou, sendo usados, tiverem sido adquiridos a um sujeito passivo que tenha utilizado o regime geral, tem que ser aplicado o regime geral. daqui resulta que o operador tem que liquidar iva à taxa normal (actualmente de 23%), tendo direito a deduzir o iva que suportou nas suas aquisições. Como refere, as transmissões de ouro sob a forma de matéria-prima (barra, placa, granalha, solda. etc) ou de produtos semitransformados (por ex. fio, fita, tubo que não sejam artefactos de ouro) de toque igual ou superior a 325 milésimos, são operações sujeitas a iva à taxa normal. (23%). Porém, as obrigações de liquidação e entrega do imposto devem ser cumpridas pelo adquirente quando este seja um sujeito passivo do regime normal que tenha direito à dedução total ou parcial do imposto suportado. na factura emitida deverá ser feita a menção “iva devido pelo adquirente”.

(19) O comércio do ouro, Enquadramento fiscal da actividade, “revista apemip”, disponível em .

a triButaÇÃo das transaCÇÕes de ouro em iva

2.3.6.

101

a aplicação do regime das sucatas em espanha e França

desde 1 de Janeiro de 2004 que espanha introduziu o regime das sucatas no art. 84.1.2.º, letra c), da ley 37/1992, de 28 de diciembre, do Impuesto sobre el Valor Añadido, ocorrendo a inversão do sujeito passivo quando estejam em causa as seguintes operações: — Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones. — Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior. — Entregas de

desperdícios o desechos de papel, cartón o vidro. — Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón. em anexo à Ley del IVA, no punto séptimo, enunciam-se os bens incluídos fazendo referência à respectiva classificação pautal, sendo que não consta o ouro, estando apenas incluídos resíduos ou sucatas de ferro ou de aço, cobre, níquel, estanho e chumbo, em regra, desperdícios ou restos. Como se elucida, “... se considerarán desperdicios o desechos de fundición, de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o acero, desperdicios o desechos de metales no férricos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones los comprendidos en las partidas siguientes del Arancel de Aduanas: (...)”. em França, o regime das sucatas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2008, sendo aplicável aos “déchets neufs d’industrie et aux produits de récupération”. Como se esclarece, “Les déchets neufs d’industrie sont des chutes de fabrication inutilisables en l’état dans un processus de fabrication. Quant

102

Clotilde CeloriCo Palma

aux matières de récupération, il s’agit de produits et d’objets usés, mis au rebut et récupérés en vue de servir à nouveau en tant que matière première (BOD 6751 du 1er avril 2008)”(20). também neste caso, nos vários exemplos indicados pela administração Fiscal francesa, em caso algum surgem artefactos em ouro.

3. Conclusões do que vimos de analisar, conclui-se que, como começámos por afirmar, há que proceder a uma cuidadosa qualificação da transacção em causa tendo em consideração para o efeito, nomeadamente, as características do objecto/peça/artefacto em apreço, para se aferir correctamente qual será o

regime do ouro aplicável em sede de iva. Caso estejamos perante situações de aquisição de ouro ou outro metal precioso sob a forma de artefactos susceptíveis de reutilização no estado em que se encontram, independentemente do tipo de peça em causa, seja ou não uma obra de joalheria reputada, com pedras incrustadas ou não e independentemente do valor artístico das mesmas, tendo em vista apenas a aquisição do ouro nelas contido para de seguida, após processo de purificação, proceder à respectiva venda já sob a forma de barras de ouro, não se poderá aplicar o regime das sucatas à venda das peças, invocando tratar-se de sucatas. Com efeito, na venda de tais artefactos, face à legislação e doutrina da união europeia e nacionais existentes neste contexto, em particular das orientações administrativas emanadas da at, o procedimento correcto a aplicar será a liquidação do iva nos termos gerais (concedendo-se o direito à dedução do iva suportado nos termos gerais ao adquirente), dado não estarmos perante ouro para investimento nem dos pressupostos de aplicação do regime dos bens em segunda mão, não estando igualmente em causa a venda de sucatas, pelo que não será de aplicar o regime de reverse charge consagrado no Civa. de facto, em tais circunstâncias conclui-se desde logo não estarmos perante transacções de “sucata” e, muito menos, de “sucata reciclável”. (20) Décision administrative n.º 08-018 du 6 mars 2008, “Abrogation de l’article 291 II 3.º e du CGI. Suppression de l’exonération fiscale des importations de déchets neufs d’industrie et de matières de récupération, BOD n.º 6751 du 1er avril 2008”.

a triButaÇÃO das transaCÇÕES de ouro em iva

103

e, saliente-se, ainda que assim não o fosse, sucede que, como referimos, o regime das sucatas não é aplicável aos artefactos de ouro, não tendo sequer Portugal transposto para a sua ordem jurídica regime idêntico previsto no art. 199.º a da directiva iva, pelo que nem seria legítimo à administração Fiscal pretender aplicar tal regime.

Fonte: <https://portal.oa.pt>