

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA,
- Assunto: Direito à dedução - IVA suportado na aquisição, aluguer de viaturas, gasóleo e gasolina (um carro híbrido), portagens, conservação e reparação
- Processo: n.º **16322**, por despacho de 2020-04-20, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. O requerente, encontrando-se enquadrado em IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, com a atividade principal de "Transporte Ocasional de Passageiros em Veículos Ligeiros", CAE 49320 e como atividades secundárias: "Organização de Atividades de Animação Turística, CAE: 93293, e "Outras Atividades Postais de Courier", CAE 53200, vem expor e solicitar o seguinte:

1.1 Refere que desenvolve a sua atividade de organização de viagens turísticas e de animação turística utilizando veículos ligeiros até 9 lugares incluindo o condutor.

1.2 Efetua também o aluguer de veículos com condutor, organização e realização de eventos sociais, culturais e desportivo e ainda a recolha, tratamento, transporte e distribuição nacional e internacional de envios postais em veículos de peso inferior a 2500 Kg, incluindo entregas ao domicílio e serviços de estafetas urbanos.

1.3 Presta serviços de transporte de passageiros no âmbito da XXX e LLL, utilizando para o efeito viaturas ligeiras de passageiros de 5 lugares.

1.4 Vem questionar se o IVA suportado na aquisição, aluguer de viaturas, gasóleo e gasolina (no caso de um carro híbrido), portagens, conservação e reparação pode ser deduzido na sua totalidade uma vez que as viaturas serem essenciais para a prossecução da sua atividade.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

2. Sendo a atividade exercida pelo requente tributada, o IVA suportado nas aquisições destinadas ao seu exercício é suscetível de dedução, nos termos dos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA.

3. Estes artigos estabelecem os condicionalismos em que se opera o direito à dedução, estipulando os artigos 19º e 20º as regras gerais e formalismos a que deve obedecer o direito à dedução dos diversos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo para fins empresariais.

4. Por outro lado, além das limitações ao exercício do direito à dedução referidas no número anterior, existem, ainda, outras resultantes da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução está definida no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA mesmo quando tais bens ou serviços

se destinem a fins empresariais, e a solução mais equitativa fosse a regra geral, no entanto, sendo difícil o controle da utilização dos referidos bens ou serviços, consagra, aquele normativo, um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.

5. A alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do Código do IVA, exclui do direito à dedução o imposto contido nas *"Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com caráter agrícola, comercial ou industrial ou que sendo misto ou de transporte de passageiros não tenha mais de 9 lugares, com inclusão do condutor"*.

6. São também consideradas como viaturas de turismo as viaturas ligeiras de mercadorias com mais de 3 lugares. Ver sobre esta matéria o Ofício-Circulado n.º 30152, de 2013-10-16, da Área de Gestão Tributária do IVA, o qual pode ser consultado no Portal das Finanças.

7. No entanto, o art.º 21.º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto relativo às despesas mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a determinados fins. Assim, não se verifica a exclusão do direito à dedução em determinadas despesas, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo.

8. Efetivamente a alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do Código do IVA, dispõe que não se verifica a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos: *"Despesas mencionadas na alínea a) do número anterior, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo, sem prejuízo do disposto na alínea b) do mesmo número relativamente a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda"*.

9. No que concerne à aquisição de viaturas de turismo, há a considerar as situações em que tais bens ou a sua exploração, constituem objeto da atividade do sujeito passivo ao qual é permitida a dedução do imposto suportado a montante na sua aquisição assim como nas despesas relativas à sua conservação, reparação e transformação.

10. Verifica-se, assim, que tendo o requerente como atividades o "Transporte Ocasional de Passageiros em Veículos Ligeiros", CAE 49320, e ainda, a atividade de Organização de Atividades de Animação Turística, CAE: 93293, tal pressupõe que a exploração da viatura ligeira de turismo constitui o objeto da sua atividade empresarial, pelo que se enquadra no disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA, desde que a utilização das viaturas de turismo em causa se esgote nas referidas atividades de transporte de passageiros.

11. Deste modo, das atividades desenvolvidas pelo requerente, a atividade de transporte de passageiros assim como a organização de Atividades de Animação Turística que envolvam diretamente o transporte de passageiros, são suscetíveis de beneficiar do enquadramento no disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA e por conseguinte na possibilidade de deduzir o IVA suportado em encargos com viaturas de turismo.

12. Embora se considere que as viaturas exclusivamente afetas à atividade de Transporte ocasional de passageiros constituem, desde logo, o objeto da

respetiva atividade, o requerente, no caso das viaturas afetas a atividades de animação turística que envolvam o transporte de passageiros apenas tem a possibilidade de deduzir o imposto suportado nas despesas relativas à aquisição, locação, utilização e reparação das viaturas, desde que exclusivamente utilizadas nos passeios turísticos que constem no eventual registo do requerente no Registo Nacional de Turismo, e desde que seja possível, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o controlo da sua utilização.

13. Para o efeito, afigura-se suficiente, o cumprimento do disposto no n.º 3 e 4 do artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, diploma que estabelece as condições de acesso e de exercício da atividade das empresas de animação turística e dos operadores marítimo-turísticos: "3 - Na realização de passeios turísticos ou transporte de clientes no âmbito das suas atividades, o transporte em veículos automóveis com lotação até nove lugares pode ser efetuado pelas próprias empresas de animação turística, desde que os veículos utilizados sejam da sua propriedade, ou objeto de locação financeira, aluguer de longa duração ou aluguer operacional de viaturas (renting), se a empresa de animação turística for a locatária, ou ainda quando recorram a entidades habilitadas para o transporte. 4 - Nos transportes de passeios turísticos ou transporte de clientes em veículos com lotação até nove lugares, o motorista deve ser portador do seu horário de trabalho e de documento que contenha a identificação da empresa, a especificação do evento, iniciativa ou projeto, a data, a hora e o local de partida e de chegada, que exhibirá a qualquer entidade competente que o solicite."

14. Quanto ao direito à dedução do imposto contido nas despesas com combustíveis, normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, a alínea b) do n.º1 do art.21º, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020, prevê que são dedutíveis as *"Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível:"*

15. Assim sendo, o IVA suportado na aquisição de gasóleo é dedutível em 50%, só o sendo a 100%, assim como a gasolina, nos casos referidos nas diversas subalíneas da norma acima mencionada os quais consistem essencialmente em viaturas pesadas, viaturas licenciadas para transportes públicos, alguns tipos de veículos não matriculados e veículos de mercadorias com peso superior a 3500 kg.

16. No que concerne à dedutibilidade do IVA relativo a despesas com portagens, regra geral, é dado o mesmo tratamento que é seguido para o IVA das viaturas a que respeitam, ou seja: é dedutível se a viatura conferir o direito a dedução.

III. Conclusão

17. Em face do exposto, constituindo as viaturas ligeiras de passageiros em questão, objeto da exploração da atividade de transporte de passageiros da requerente são, pois, suscetíveis de beneficiar da exceção mencionada na

alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, pelo que é dedutível o IVA suportado nas despesas de aquisição, locação, reparação e manutenção dos referidos veículos, desde que o uso destas viaturas se esgote nas atividades de Transporte Ocasional de Passageiros em Veículos Ligeiros e Atividades de Animação Turística que envolvam diretamente o transporte de passageiros, devendo para o efeito ser respeitados os condicionalismos referidos nos pontos 12 e 13 desta informação.