

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 19.º a 26.º
- Assunto: Direito à dedução – Atividade desenvolvida, "Agências de Publicidade", "Manutenção e Reparação de Veículos Automóveis", "Comércio de Automóveis Ligeiros"
- Processo: nº **17245**, por despacho de 2020-05-05, 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. A requerente, encontrando-se enquadrada em IVA, no regime normal de periodicidade mensal, com a atividade principal de "Agências de Publicidade", CAE 73110 e como atividades secundárias: "Manutenção e Reparação de Veículos Automóveis", CAE: 45200, "Comércio de Automóveis Ligeiros" CAE: 45110, e Comércio a Retalho de Peças e Acessórios para Automóveis" CAE: 45320, vem expor e solicitar o seguinte:

1.1 Refere que desenvolve a sua atividade no âmbito da publicidade e imagem, consultoria, reparação e manutenção automóvel e outros veículos motorizados, cursos de pilotagem e aperfeiçoamento de condução, organização de eventos, desporto motorizado, comércio de veículos ligeiros e outros veículos automóveis e comércio de peças e acessórios para veículos automóveis.

1.2 Na prossecução da sua atividade, adquire carterhams (veículos sem matrícula) para corridas em competições de circuito fechado, por si organizadas, nas quais cobra, inscrição, aluguer do veículo e manutenção do mesmo. Pretende saber se pode exercer o direito à dedução do IVA, na sua aquisição, assim como na gasolina. Questiona, ainda, se a gasolina tem tributação autónoma e se a podem faturar aos participantes da prova.

1.3 Adquire, também, viaturas ligeiras de passageiros em estado novo e usado. Estas viaturas são alteradas para as provas de rally e vendidas a terceiros. Pretende saber se pode deduzir o IVA suportado na sua aquisição.

1.4 Solicita esclarecimento sobre como proceder, aquando a transmissão daquelas viaturas caso se trate de um veículo novo ou usado.

1.5 Refere que possui camiões que efetuam o transporte dos veículos acima mencionados, para os locais das provas e pretende esclarecimento se, o IVA suportado no gasóleo poderá ser deduzido na totalidade.

I I - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

2. Sendo a atividade exercida pela 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 (CIVA). Os artigos 19º e 20º

estabelecem, desde logo, alguns condicionalismos em que se opera o exercício do direito à dedução.

3. 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 nº 1 do artigo 21.º do CIVA mesmo quando tais bens ou serviços se destinem a fins empresariais, consagrando naquele normativo, um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.

4. Assim, a alínea a) do nº 1 do artigo 21º 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"*.

5. No entanto, o artigo 21º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto relativo a despesas mencionadas no seu nº 1, nomeadamente quando a sua venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo.

6. Neste contexto, a alínea a) do nº 2 do artigo 21º, 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"*.

7. Na situação em análise, a requerente encontra-se registada com a atividade de "Comércio de Automóveis Ligeiros", CAE: 45200, pelo que se pressupõe que as transmissões de viaturas ligeiras de turismo constituem o objeto da sua atividade negocial, enquadrando-se no disposto na alínea a) do n.º2 do art.º 21º do CIVA.

8. Assim, no que concerne às viaturas ligeiras de turismo em causa, tratando-se veículos sem matrícula transformadas para corridas em competições de circuito fechado organizadas pela requerente, é permitida a dedução do imposto suportado na sua aquisição assim como nas despesas relativas à sua conservação, reparação e transformação, quando adquiridas em "estado novo".

9. Porém, no caso das viaturas ligeiras de turismo, adquiridas em estado usado, deve ter presente o previsto no Decreto-lei 199/96, de 18 de outubro (que transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de fevereiro de 1994) que aprovou o regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objetos de arte e de coleção e às antiguidades, designado por Regime de Bens em Segunda Mão (RBSM).

10. Recordamos que, quando aplicado aquele regime especial de tributação da margem o imposto suportado na aquisição das viaturas ligeiras de turismo não é dedutível, sendo o valor tributável das transmissões efetuadas pela requerente, enquanto sujeito passivo revendedor, constituído pela diferença,

devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na fatura.

11. Contudo, caso o transmitente tenha optado pela liquidação do imposto nos termos gerais do CIVA, em relação a cada transmissão sujeita ao regime especial de tributação da margem, o IVA suportado na aquisição das viaturas é passível de dedução.

12. Refira-se, também, que nas situações em que a aquisição das viaturas tenha sido efetuada com o benefício da isenção prevista na alínea 32) do artigo 9º do CIVA, não existirá, obviamente. Imposto a deduzir.

13. No que concerne à aquisição dos veículos "carterhams", cuja exploração constitui objeto da atividade da requerente, não se verifica, assim, a exclusão do direito à dedução na sua aquisição assim como nas despesas relativas à sua conservação, reparação e transformação.

14. Quanto ao direito à dedução do imposto contido nas despesas com combustíveis, normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, a alínea b) do nº1 do artigo 21º, com a redação dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o OE para 2020, prevê que é dedutível o imposto suportado em "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: i) Veículos pesados de passageiros; ii) Veículos licenciados para transportes públicos, excetuando-se os rent-a-car; iii) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, bem como as máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados; iv) Tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola; v) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg".

15. Quanto ao IVA suportado na aquisição de gasolina para utilização naqueles veículos, o mesmo, encontra-se excluído do direito à dedução de acordo com o previsto na alínea b) do nº1 do artigo 21º.

16. No que respeita ao IVA suportado na aquisição de gasóleo, destinado aos camiões que efetuam o transporte das viaturas para as provas de rally conforme previsto na alínea b) do nº1 do artigo 21.º, caso se trate de veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 Kg, o imposto é dedutível na totalidade. Caso contrário, pode deduzir 50% do imposto suportado naquela aquisição.

17. Quanto à questão de saber se a gasolina é sujeita a tributação autónoma, por não se tratar de matéria da competência da Área de Gestão Tributária do IVA, deve a mesma ser colocada à Área de Gestão Tributária dos Impostos sobre o Rendimento.