

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º, 20º e 21º.

Assunto: Direito à dedução – Aquisição, manutenção e utilização de veículos ligeiros de passageiros em exclusivo p<sup>a</sup> a atividade de transporte de passageiros através da plataforma eletrónica.

Processo: nº **12730**, por despacho de 2018-02-01, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

**1.** Vem a exponents solicitar informação sobre o direito à dedução referindo o seguinte:

"No seguimento da vossa resposta via e-balcão a ZZZ , aditou a 09/08/2017 ao seu objecto social o CAE com o código 49320 - Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros, uma vez que desenvolve em exclusivo a actividade de transporte de passageiros através da plataforma .... desde o seu início de actividade.

"Questiona assim a possibilidade de deduzir o IVA contido na aquisição, manutenção e utilização das referidas viaturas desde o início de atividade (julho de 2016)."

**2.** Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que a requerente efetivamente se encontra registada com as atividades de ""ORGANIZAÇÃO DE ATIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA", "TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIOS" e "ALUGUER DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIOS", a que se referem os Códigos CAE 93293, 49320 e 77110 da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, estando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral desde 2016.07.01.

**3.** O mecanismo das deduções está previsto nos artigos 19º a 26º do Código do IVA (CIVA), sendo a dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema que tem por finalidade tributar apenas o consumo final.

**4.** O direito à dedução deveria, em princípio, contemplar a totalidade do IVA suportado a montante, qualquer que fosse a natureza dos "inputs" mas, porque esse direito está relacionado com a realização de operações tributáveis, sempre que as aquisições se destinam a operações isentas ou fora do campo de incidência do IVA (com exceção das previstas na alínea b) do nº 1 do artigo 20º), tal direito à dedução não se verifica.

**5.** Por outro lado, além da limitação ao exercício do direito à dedução referida no número anterior, existem, ainda, limitações resultantes da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução

está definida no nº 1 do artigo 21º do CIVA.

**6.** A exclusão do direito à dedução, relativamente ao imposto suportado na aquisição dos bens e serviços descritos no nº 1 do artigo 21º do Código, deriva da natureza dos mesmos que os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

**7.** Mesmo quando tais bens ou serviços se destinem a fins empresariais, e a solução mais equitativa fosse a regra geral, no entanto, sendo particularmente difícil o controle da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar polémicas, o legislador entendeu afastar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto, devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando o nº1 do artigo 21º do CIVA, um conjunto de bens excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.

**8.** Face à questão colocada, afigura-se importante, antes de qualquer consideração sobre a mesma, desde já conhecer as condições necessárias para que possa ser deduzido o imposto suportado nas aquisições a que se refere o n.º 1 do artigo 19º do CIVA.

**9.** De harmonia com o artigo 19º do CIVA, só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passadas em forma legal, as que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do artigo 36.º e nº 2 do artigo 40º (fatura simplificada).

**10.** Por outro lado, determina o nº1 do artigo 20º do mesmo diploma, que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) ou nas operações elencadas na alínea b).

**11.** Assim, quando se trata de "viaturas de turismo", considerando-se como tal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, 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 utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor- alínea a) do nº 1 do artigo 21º do CIVA - o IVA suportado nas portagens não é dedutível, à semelhança da não dedutibilidade do imposto nas despesas de aquisição, fabrico ou importação, locação, transformação e reparação dessas viaturas.

**12.** Por outro lado, o n.º 2 do artigo 21º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto incluído nas despesas mencionadas no nº 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a fins empresariais. Assim não se verifica a exclusão do direito à dedução nas "Despesas mencionadas na alínea a) do número anterior, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo (...)"

**13.** Quanto às viaturas de turismo - cf. alínea a) do nº 2 do artigo 21º do CIVA - há a considerar as situações em que tais bens ou a sua exploração constituem objeto da atividade do sujeito passivo.

**14.** É o caso, por exemplo, dos revendedores desses bens (ex: stand de automóveis), dos sujeitos passivos com atividade de "transporte de passageiros", aos quais é permitida a dedução do imposto suportado a montante com a sua aquisição e fabrico e com os serviços prestados (ex: reparação, transformação, conservação...). O mesmo acontece com os sujeitos passivos que se dedicam ao aluguer dos referidos bens.

**15.** Verifica-se, assim, que as exceções ao princípio da não dedução do imposto previsto no n.º 2 do artigo 21º do CIVA, têm aplicação no caso controvertido, sendo que um dos objetos da atividade do sujeito passivo é o de "Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros". Assim sendo, pode deduzir o IVA suportado na aquisição (por via das rendas em sistema de ALD como mencionou na questão colocada no e-balcão), manutenção e reparação dos referidos veículos é dedutível.

**16.** Porém, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CIVA "*O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período*".

**17.** No caso concreto, o requerente aditou ao seu objeto social a atividade de "Transporte de passageiros em veículos ligeiros" à data de 09/08/2017, pelo que o direito à dedução nasce no momento em que se dá tal alteração permitindo assim a aplicação da exceção ao princípio da não dedução prevista no nº 2 do artigo 21º do CIVA.

**18.** Quanto ao direito à dedução do imposto contido nas despesas com combustíveis, a alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, permite a dedução do imposto suportado nas aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, na proporção de 50%, com exceção dos bens elencados nas sub-alíneas i) a v) desta mesma alínea, em que o imposto é totalmente dedutível.

**19.** Assim sendo, o IVA suportado na aquisição de gasóleo é dedutível em 50%, só o sendo a 100% nos casos referidos nas subalíneas da norma acima mencionada, nomeadamente se a referida viatura estiver licenciada para transportes públicos. Caso o veículo seja movido a gasolina, esta, não é, em caso algum, dedutível.

**Em face do exposto podemos concluir o seguinte:**

**20.** No caso controvertido, constituindo o veículo em questão objeto da exploração da atividade do sujeito passivo é, pois, suscetível de beneficiar da exceção mencionado na alínea a) do nº 2 do artigo 21º do CIVA, pelo que é dedutível (a partir do período de imposto em que se verificou a alteração de actividade), o IVA suportado nas despesas de aquisição (rendas em sistema de ALD). Também é dedutível o IVA suportado nas despesas de conservação, reparação e manutenção do referido veículo.

**21.** Nas despesas com combustíveis efetuadas com a referida viatura, como já foi referido, tratando-se de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, o imposto é dedutível na proporção de 50% ou a 100% se estiver licenciada para transportes públicos. O IVA suportado na gasolina não é dedutível.

