

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 21º

Assunto: Direito à dedução - Aquisição e manutenção de motas, utilizadas na entrega de bens vendidos no âmbito do objeto de negócio do sujeito passivo

Processo: nº **13812**, por despacho de 2018-06-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

1. A exponente solicita informação sobre o direito à dedução, referindo o seguinte:

"A **L...** fabrica lentes oftálmicas e a entrega do produto é efetuada por empresas de estafetagem por nós contratadas. Tendo sentido falhas nas entregas por limitação de rotas e tempos de entrega por parte das empresas subcontratadas a **L...** optou pela aquisição de motos e alocação de recursos humanos para colmatar essas falhas e manter o padrão de satisfação dos clientes com a entrega rápida dos produtos.

O valor do custo do transporte das lentes é debitado aos clientes na fatura com o valor entre (..) a (..) € que foi estimado como o custo médio por entrega e liquidado o respectivo IVA de 23%."

2. Neste sentido vem colocar as seguintes questões:

"1- O IVA da aquisição das motas é dedutível? (Mota ..25)

2- O IVA das despesas de manutenção é dedutível.

3- Para o cálculo da tributação autónoma, os gastos inerentes a estas motos entram para este cálculo? Em que percentagem? (valor de aquisição com IVA incluído 3.187,49)."

3. Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que se encontra registado desde 2000.11.22, com as atividades de "FABRICAÇÃO DE MATERIAL ÓPTICO OFTÁLMICO" e "OUTRAS ATIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.." a que se referem os CAE 32501 e 82990, respetivamente, da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, estando enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, desde 2005.01.01.

4. Sendo a atividade exercida pela Requerente, uma atividade sujeita a imposto, o IVA suportado nas operações realizadas a montante é, regra geral, suscetível de dedução, nos termos dos artigos 19º a 25º do Código do IVA (CIVA).

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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, um conjunto de bens excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.

9. 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.

10. De harmonia com o artigo 19º do CIVA, só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados em forma legal, os que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do artigo 36º e nº2 do artigo 40º ambos do CIVA.

11. Por outro lado, determina o nº1 do artigo 20º, 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).

12. Exclui-se todavia, do direito à dedução, o imposto contido nas despesas mencionadas no nº 1 do artigo 21º do CIVA.

13. Assim, de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 21º do CIVA, é excluído do direito à dedução o IVA suportado com a aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, sempre que a venda ou exploração destes bens não constitua objeto da atividade do sujeito passivo.

14. Considera-se "viatura de turismo" para efeitos de IVA, 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 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 art. 21º do CIVA.

15. Não obstante, o n.º 2 do artigo 21.º do CIVA estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto consagrado no n.º 1 do mesmo artigo. Nos termos desta norma, não se verifica a exclusão do direito à

dedução, quando as despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1 "respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo".

16. Para efeitos desta norma, considera-se que a exploração dos veículos constitui objeto da atividade do sujeito passivo, quando estejam diretamente envolvidos no processo produtivo, isto é, quando esteja em causa uma exploração imediata dos mesmos, da qual resulta a obtenção de contrapartidas diretas dessa exploração.

17. Ficam assim abrangidos, por exemplo, os sujeitos passivos cuja atividade seja a venda, e/ou a locação de viaturas, o transporte de passageiros e as escolas de condução.

18. No presente pedido está em causa a possibilidade de dedução do IVA suportado na aquisição de motas, bem como do IVA contido nas despesas relativas à manutenção daqueles veículos, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21º do CIVA.

19. Deste modo, para que seja possível deduzir o IVA nestes casos, dedução essa que em princípio se encontra vedada conforme a alínea a) do n.º 1 do artigo 21º do CIVA, não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis. Ainda que estes bens sejam utilizados e indispensáveis para a atividade do sujeito passivo, o legislador entendeu permitir o direito à dedução, apenas nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração desses bens.

20. No caso em apreço, a atividade da Requerente não consiste na venda ou exploração dos referidos veículos (Vide ponto 2 desta informação), pelo que não se verifica, manifestamente, nenhuma das situações previstas no art.º 21º, n.º 2, alínea a) do CIVA, que permitem o direito à dedução do IVA suportado.

Em face do exposto podemos concluir o seguinte:

21. Relativamente à primeira e segunda questão apresentadas, o IVA suportado relativo à aquisição e manutenção das referidas motas, ainda que sendo para utilização exclusiva na sua atividade, não é dedutível nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21º do CIVA, dado que não se enquadra na exceção ao princípio da não dedução do imposto previsto no n.º 2 do art. 21º do CIVA.

22. Relativamente à terceira e última questão relativa a tributação autónoma, não é matéria da competência desta Direção de Serviços, pelo que a mesma deve ser colocada à respetiva Direção de Serviços de IRC.