

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Art. 21.º, n.º 1, al. a)

Assunto: Direito à dedução – Taxas – Exclusão do direito à dedução - Viaturas ligeiras de mercadorias de cinco lugares, para o exercício de todas as atividades e serviços que presta – Taxa de IVA a aplicar à Atividade de passeios todo o terreno

Processo: **nº 15275**, por despacho de 2019-05-31, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Na sequência de pedido de Informação Vinculativa efetuada pela sociedade **XXX LDA**, (doravante designada por Requerente), nos termos do Art. 68.º da LGT, presta-se a seguinte informação:

I - Descrição do pedido:

1 - A Requerente refere que é um sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal, de periodicidade trimestral, registado pela atividade principal de "93192 - R3 - Outras atividades desportivas, n.e.", sendo detentora do Certificado de Registo n.º 17/2003 emitido pelo Registo Nacional dos Agentes de Animação Turística (RNAAT), do qual consta a enumeração das atividades que se encontra autorizada a desenvolver, designadamente, "(...) Atividades de orientação; (...) Caminhadas e outras atividades pedestres; (...) Jogos populares e tradicionais; (...) Montanhismo; Outras atividades de turismo ao ar livre; Passeios e atividades de bicicleta (...); Passeios em todo o terreno (moto, moto4 e viaturas 4x4, kartcross e similares); Aluguer de embarcações com tripulação; Aluguer de embarcações com tripulação; (...) Passeios marítimos-turísticos."

2 - Acrescenta que utiliza viaturas ligeiras de mercadorias de cinco lugares (modelo), para o exercício de todas as atividades e serviços que presta, designadamente, transporte de material e trabalhadores para o enquadramento técnico, passeios todo o terreno e transporte de clientes/turistas para os locais das atividades/passeios, sendo o valor destas atividades/passeios faturados aos clientes/turistas.

3 - Nesta conformidade, pretende saber:

A - se tem direito a deduzir a totalidade do IVA suportado com a aquisição das viaturas supra referidas, bem como todos os encargos, nomeadamente gasóleo, portagens e conservação, visto que as "viaturas são objeto negocial da empresa";

B - se pode aplicar a verba "2.14 - Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor." à atividade de transporte dos clientes/turistas para os locais das atividades desenvolvidas e no âmbito dos passeios todo o terreno;

C - quais as exigências legais para o exercício da atividade de transporte de passageiros.

II - Enquadramento em sede de IVA:

A - Dedução do IVA atinente à aquisição e encargos das viaturas

4 - De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (doravante SGRC), a Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal trimestral pela atividade principal de "Outras atividades desportivas, n.e." - CAE 93192, e pela atividade secundária de "Outros estabelecimentos de bebidas sem espetáculo" - CAE 056304, pelo que, por cada período de imposto, liquida IVA nos serviços que presta e pode deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços desde que cumpridos determinados requisitos elencados nos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

5 - Assim, em regra, confere direito à dedução o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos que, para além de constar de faturas emitidas sob a forma legal (e outros documentos previstos no n.º 2 do Art. 19.º do CIVA) emitidas em nome e na posse do sujeito passivo, se destine à prática de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas [Art. 20.º, n.º 1, al. a)], e que não se encontre excluído do direito à dedução (Art. 21.º).

6 - Efetivamente, com vista a evitar a fraude e evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, os torna suscetíveis de serem utilizados para fins particulares, foram estabelecidas exclusões ao regime geral do direito à dedução e que se encontram delimitadas no referido Art. 21.º do CIVA.

7 - Como exemplo desta exclusão do direito à dedução temos as despesas atinentes às viaturas de turismo, começando, desde logo, por determinar a al. a) do n.º 1 deste Art. 21.º que se encontra excluído do direito à dedução o IVA contido nas "a) 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 carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor", sendo que tem sido entendimento dos Serviços que uma viatura ligeira de mercadorias com mais de três lugares é considerada como viatura de turismo, visto que não se destina unicamente ao transporte de mercadorias (cfr. Ofício-Circulado n.º 30152 de 16/10/2013, disponível no Portal das Finanças).

8 - Desta forma, no caso em apreço, estamos perante viaturas ligeiras de mercadorias com cinco lugares, ou seja, que, pelo número de lugares, não se destinam exclusivamente ao transporte de mercadorias ou para fins agrícolas, comerciais ou industriais, pelo que são consideradas viaturas de turismo, estando, assim, excluído o direito à dedução do IVA atinente à sua aquisição, utilização, reparação, etc.

9 - Todavia, nos termos da al. a) do n.º 2 do mesmo Art. 21.º, admite-se a dedução do imposto relativo àquelas despesas das viaturas de turismo no caso da sua venda ou exploração constituir o objeto da atividade do sujeito

passivo; tal é o caso da venda ou locação de automóveis, ou dos táxis.

10 - Isto é, regra geral, quando a exploração de uma viatura, ainda que de turismo, se esgote no objeto social da empresa, estando inequivocamente afastada a sua utilização para fins particulares, o IVA suportado na respetiva aquisição, utilização e conservação confere direito à dedução.

11 - Ora, na situação em apreço, estão em causa viaturas ligeiras de mercadorias de cinco lugares utilizadas, segundo a Requerente, indistintamente, quer para o transporte de material e de trabalhadores para o enquadramento técnico, quer para os passeios todo o terreno e transporte de clientes/turistas para locais das atividades.

12 - O que significa que, ao invés do que refere a Requerente, estas viaturas não são o objeto negocial da empresa, mas sim utilizadas no seu objeto negocial, mais concretamente no transporte de material, de trabalhadores e de turistas e para passeios todo o terreno.

13 - Refira-se, aliás, que, pese embora tenha sido junto um "print" com o Registo n.º 17/2003 do RNAAT, do qual consta a autorização para o exercício de várias atividades, como sejam passeios turísticos e passeios todo o terreno, a Requerente não se encontra registada no SGRC pela atividade de transporte ocasional de passageiros, nem de animação turística ou tours turísticos, mas sim pela atividade principal de "Outras atividades desportivas, n.e." e pela atividade secundária de "Outros estabelecimentos de bebidas sem espetáculo".

14 - Deste modo, o IVA atinente às despesas de aquisição, utilização e conservação das viaturas ligeiras de mercadorias com cinco lugares não confere direito à dedução, não estando esta situação abrangida pela exceção à exclusão do direito à dedução prevista na al. a) do n.º 2 do Art. 21.º supra mencionado.

15 - Quanto ao IVA suportado com portagens, e não obstante não ser aplicável a exclusão à dedução prevista na al. c) do n.º 1 deste Art. 21.º, dado que estão em causa somente as portagens relativas às viaturas em apreço, temos que o tratamento a conceder acompanha o enquadramento dado ao IVA referente à aquisição, locação, utilização e conservação das viaturas a que respeitam.

16 - O que significa que, na situação em análise, não sendo dedutível o IVA atinente à aquisição, utilização e conservação das viaturas, também não confere direito à dedução o IVA suportado com portagens dessas viaturas.

17 - Já no que toca ao gasóleo utilizado nas referidas viaturas, não sendo aplicável nenhuma das subalíneas da al. b) do n.º 1 do Art. 21.º, ou seja, não se trata de veículos pesados de passageiros, nem de veículos licenciados para transportes públicos com exceção dos rent-a-car, nem máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, ou máquinas que possuam matrícula atribuída pelas autoridades competentes, desde que, em qualquer dos casos, não sejam veículos matriculados, nem de tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola, nem, tão pouco, de veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg, significa que o respetivo IVA não é dedutível na totalidade, mas sim apenas na proporção de 50%.

B - Aplicação da verba 2.14 da lista I do CIVA

18 - No que toca à aplicação desta verba e, por consequência, da taxa reduzida à atividade de transporte dos clientes/turistas para os locais das atividades/passeios e de passeios todo o terreno, temos que esta verba 2.14 da lista I é atinente a "Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor. Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar, bem como o transporte de pessoas no âmbito de atividades marítimo-turísticas."

19 - Ou seja, esta taxa é aplicável ao transporte de passageiros com condutor, aqui se incluindo os *transfers* de turistas, o transporte marítimo-turístico, e, na situação em apreço, o transporte dos clientes/turistas para os locais das atividades/passeios, mas não já os passeios todo o terreno, visto que este é um passeio, não consubstanciando apenas um mero transporte de passageiros, ainda que ocasional.

20 - Contudo, como já vimos, a Requerente não se encontra registada no SGRC pela atividade de transporte ocasional de passageiros, pelo que não poderá aplicar esta verba e a taxa reduzida à atividade de transporte (com condutor) de clientes/turistas para os locais das atividades/passeios.

21 - Assim, com vista ao correto registo das atividades no SGRC, bem como à aplicação desta verba 2.14 à atividade de transporte (com condutor) de clientes/turistas para os locais das atividades/passeios, deverá a Requerente proceder à entrega de Declaração de Alterações (nos termos do Art. 32.º do CIVA), adicionando aquelas atividades - atividade de transporte ocasional de passageiros e/ou animação turística ou tours turísticos.

C - Exigências legais para o exercício da atividade de transporte de passageiros

22 - Desde logo, a entidade competente para responder a esta questão não é a Área Tributária do IVA, mas sim o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P. (IMT, I.P.), pelo que deverá a Requerente colocar a questão junto deste organismo.

III - Conclusões:

23 - Face ao exposto, concluímos que:

23.1.1 - o IVA atinente às despesas de aquisição, utilização e conservação das viaturas ligeiras de mercadorias com cinco lugares não confere o direito à dedução, por se tratarem de viaturas de turismo que não constituem o objeto negocial da empresa, nos termos do Art. 21.º, n.º 1, al. a) do CIVA, não estando abrangidas pela exceção à exclusão do direito à dedução prevista na al. a) do n.º 2 do mesmo artigo;

23.1.2 - o IVA suportado com portagens relativas às referidas viaturas acompanha o enquadramento dado ao IVA referente à aquisição, locação, utilização e conservação das mesmas, o que significa que também não confere direito à dedução;

23.1.3 - o IVA suportado na aquisição de gasóleo utilizado nas mencionadas viaturas confere direito à dedução na proporção de 50%, de harmonia com o

Art. 21.º, n.º 1, al. b);

23.2 - a taxa prevista na verba 2.14 da lista I (taxa reduzida) anexa ao CIVA não é aplicável à atividade de passeios todo o terreno, e poderá ser aplicada à atividade de transporte (com condutor) de clientes/turistas para os locais das atividades/passeios, devendo, para esse efeito, a Requerente proceder à entrega de Declaração de Alterações, adicionando a atividade correspondente;

23.3 - no que tange às exigências legais para o exercício da atividade de transporte de passageiros, a entidade competente para responder a esta questão não é a Área Tributária do IVA, mas sim o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P. (IMT, I.P.), pelo que deverá a Requerente colocar a questão junto deste organismo.