

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .

Assunto: Direito à dedução do IVA suportado na aquisição de gasolina destinada ao abastecimento de motas de água afetas à atividade marítimo-turística.

Processo: 31137, com despacho de 2026-10-20, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária pelo sujeito passivo [...] (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal [...], prende-se com a possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA suportado na aquisição de gasolina destinada ao abastecimento de motas de água afetas à atividade marítimo-turística.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que a Requerente é uma sociedade por quotas que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 52220 - "Atividades auxiliares dos transportes por água" e, a título secundário, as atividades que têm por base os seguintes códigos de atividade: CAE 77211 - "Aluguer de bicicletas e similares"; CAE 77212 - "Aluguer de outros bens recreativos e desportivos"; CAE 93192 - "Outras atividades desportivas, N.E."; CAE 93294 - "Outras atividades de diversão fixas e outras atividades recreativas".

2. Em sede de IVA tem enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, por opção, desde 2024.01.01.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que tem como objeto social principal a atividade marítimo-turística, encontrando-se devidamente registada no Registo Nacional dos Agentes de Animação Turística sob o RNAAT n.º [...].

4. No âmbito estrito e exclusivo do desenvolvimento da sua atividade comercial - prestação de serviços de animação turística e aluguer de embarcações - a Requerente refere que possui no seu ativo fixo tangível várias motas de água, devidamente registadas em nome da sociedade e licenciadas pelas entidades marítimas competentes.

5. Estas motas de água são movidas exclusivamente a gasolina, constituindo um custo direto necessário à exploração comercial.

6. No que respeita ao direito à dedução do IVA suportado na aquisição da gasolina e não obstante a alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA (CIVA) exclua, como regra geral, o direito à dedução do IVA relativo a despesas com gasolina, entende a Requerente que o n.º 2 do mesmo artigo estipula uma derrogação a essa exclusão, ao prever que: "Não se verifica, porém, a exclusão do direito à dedução relativamente às despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do número anterior, quando os bens ou serviços aí referidos respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo".

7. Atendendo a que as motas de água não constituem viaturas automóveis de estrada para uso administrativo ou pessoal, mas sim embarcações turísticas que representam o próprio objeto de exploração comercial da Requerente e que sem o combustível em causa a atividade é materialmente impossível de executar, vem solicitar esclarecimento sobre as seguintes questões:

"A) Beneficiando da exceção prevista na alínea a) do n.º 2 do Artigo 21.º do CIVA, assiste à Requerente o direito à dedução a 100% do IVA suportado nas aquisições de gasolina destinadas exclusivamente ao abastecimento e exploração das referidas motas de água afetas à atividade marítimo-turística?"

"B) Que elementos documentais ou de controlo interno adicionais (além das faturas legalmente emitidas com o NIF da empresa e a indicação do consumo nestes ativos) seriam considerados obrigatórios para legitimar e salvaguardar o pleno exercício deste direito à dedução?"

8. Em anexo ao pedido de informação vinculativa, a Requerente junta cópia da Certidão Permanente.

III - BREVE REFERÊNCIA AO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

9. O mecanismo das deduções encontra-se regulamentado nos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

10. De harmonia com o artigo 19.º 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 faturas que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do artigo 36.º e no n.º 2 do artigo 40.º (fatura simplificada), ambos do CIVA.

11. Por sua vez, determina o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a) ou nas operações elencadas na alínea b).

12. 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, o direito à dedução deveria, em princípio, contemplar a totalidade do IVA suportado a montante, qualquer que fosse a natureza dos "inputs". Contudo, 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 n.º 1 do artigo 20.º do CIVA], tal direito à dedução não se verifica.

13. Além da limitação ao exercício do direito à dedução prevista no artigo 20.º do CIVA existem, ainda, limitações 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.

14. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA é excluído do direito à dedução, o IVA suportado 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 motociclos, não se enquadrando os velocípedes, com ou sem motor, em nenhuma destas categorias de veículos".

15. 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.

16. Por seu lado, o n.º 2 do artigo 21.º do CIVA vem estabelecer algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto relativo a despesas mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afectação a fins empresariais, estabelecendo que não se verifica a exclusão do direito à dedução,

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

17. Assim, para que seja possível deduzir o IVA nestes casos, não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis. De facto, ainda que estes bens sejam utilizados e indispensáveis para a atividade do sujeito passivo, o direito à dedução apenas pode ser exercido nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração dos mesmos.

18. Quanto às despesas relativas a 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, 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, exceptuando-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) Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola;

v) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg".

19. Como claramente resulta do estabelecido na primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o IVA contido nas despesas de gasolina, independentemente da utilização que lhe for dada, não é dedutível, sendo-o apenas, de acordo com a segunda parte da mesma norma legal, quando estejam em causa os bens cujo elenco se encontra previsto nos seus itens i) a v).

IV - CONCLUSÃO

20. Face a todo o exposto, pode concluir-se que, por 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, 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 e que não se encontre excluído do direito à dedução, nos termos do artigo 21.º do CIVA.

21. No caso em análise na presente informação está em causa a dedução do IVA suportado na aquisição de gasolina destinada ao abastecimento de motas de água afetas à atividade marítima-turística exercida pela Requerente.

22. É de referir, que, embora o IVA suportado na aquisição, manutenção e reparação das referidas motas de água, seja suscetível do direito à dedução ao abrigo da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, uma vez que aqueles equipamentos constituem o objeto direto da atividade da Requerente, as despesas com o combustível encontram-se reguladas pelas restrições do n.º 1 do mesmo artigo.

23. A alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA exclui do direito à dedução as despesas normalmente utilizáveis em viaturas automóveis. No entanto, como já referido, a primeira parte desta norma legal abre exceções para o gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%. O IVA suportado na aquisição de gasolina não beneficia desta exceção parcial.

24. Por sua vez, a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º permite a dedução a 100% do IVA suportado na aquisição dos combustíveis ali elencados, incluindo a gasolina, apenas quando estejam em causa os bens cujo elenco se encontra previsto nos seus itens i) a v).

As motas de água integradas na atividade marítimo-turística, embora licenciadas para operar comercialmente no turismo, não se enquadram no conceito estrito dos veículos a que faz referência a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

25. Deste modo, respondendo concretamente à questão colocada pela Requerente, o IVA suportado na aquisição de gasolina destinada ao abastecimento de motas de água afetas à atividade marítima-turística, não é suscetível do direito à dedução, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, ainda que a utilização deste tipo de combustível se mostre necessária à prossecução da atividade exercida pela Requerente.