

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 19º, 20º, 21º e 23º
- Assunto: Direito à dedução - Aquisição de um veículo híbrido plug-in de utilização mista - Percentagem de dedução referida na alínea b) do n.º 1 do art.º 23º do CIVA, calculada provisoriamente para 2018, em 84%.
- Processo: **nº 14762**, por despacho de 2019-03-21, 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:
- Tendo por referência o pedido de esclarecimento apresentado pelo sujeito passivo, cumpre-me prestar a seguinte

INFORMAÇÃO

1. A Requerente, solicita informação vinculativa, no sentido de confirmar o seu entendimento quanto à situação apresentada, tendo em consideração que:

"O n.º 1 do art. 20º, determina que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações de transmissão 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).

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 21º do CIVA, é excluído do direito à dedução o IVA suportado com a aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à 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 - alínea a) do n.º 2 do artigo. 21.º

A alínea f) do n.º 2 do art. 21º contempla a possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA contido nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na Portaria 467/2010, de 7/7, Portaria esta, referida na alínea e) do n.º 1 do art.34º do Código do IRC.

O requerente é um sujeito passivo misto, pois pratica, em simultâneo, operações isentas sem direito à dedução e operações tributadas que conferem esse direito.

Refere o n.º 1 do art.23º do CIVA que *"quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetue transmissões de bens e prestações de serviços, parte dos quais não confira o direito à dedução o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução."*

A Portaria 467/2010 estabelece os limites para o custo de aquisição ou valor de reavaliação das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas para efeitos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC adquiridas nos períodos de tributação

que se iniciem em 01/01/2015 ou após essa data:

(...)

É entendimento da Administração Fiscal que, tendo em conta o referido acima, dado que o IVA é dedutível por força da norma contida na alínea f) do nº 2 do art.21º do CIVA, os limites estabelecidos na Portaria 467/2010, para este efeito, são considerados com exclusão do IVA."

2. Neste sentido considerando que:

- 1) "A aquisição de um veículo híbrido plug in de utilização mista no valor de 49.991,87 Euros acrescidos de IVA;
- 2) A percentagem de dedução referida na alínea b) do nº 1 do art. 23º do CIVA, calculada provisoriamente para 2018, de 84%.

Pretende saber se, nos termos da alínea f) do nº 2 do art.21º do CIVA, tem o direito à dedução contido nas despesas relativas à aquisição da referida viatura.

3. Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) verifica-se que a Requerente é um sujeito passivo misto com afetação real de parte dos bens, encontra-se registada desde 2012.12.27, pela atividade de "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS", "ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS", "CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)" e "OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO" a que se referem os Códigos CAE 68100, 68200, 41200 e 70220 respetivamente, da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, por opção, desde 2015.11.09.

4. Conferem o direito a dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA, as "transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas", bem como as transmissões de bens e prestações de serviços referidas nas diferentes subalíneas da respetiva alínea b). À contrario, não poderá ser deduzido, o imposto que tenha incidido sobre outras operações, que não as expressamente previstas no referido n.º 1 do artigo 20º do CIVA.

5. Por outro lado, de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 21º do CIVA é excluído 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 carácter agrícola, comercial ou industrial ou que sendo misto ou de transporte de passageiros não tenha mais de 9 lugares, com inclusão do condutor"*.

6. No entanto, o nº 2 do artigo 21º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto relativo a despesas mencionadas no nº 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a fins empresariais.

7. Na sequência da reforma da chamada Fiscalidade Verde, a Lei a Lei 82-D/2014, publicada em 2º suplemento ao D.R. de 31 de dezembro, procedeu à alteração das normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, alterando, para o efeito, o Código do IVA, aditando as alíneas f) e g) ao nº 2 do artigo 21º.

8. Assim, a alínea f) do nº 2 veio permitir o direito à dedução do IVA contido nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na Portaria 467/2010, de 7/7.

9. Nesse sentido, a Portaria 467/2010 estabelece a delimitação dos limites para o custo de aquisição ou valor de reavaliação das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas para efeitos da alínea e) do nº 1 do artigo 34º do CIRC, nomeadamente:

i) adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 01/01/2015 ou após essa data:

€ 62 500 - Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica

€ 50 000 - Veículos híbridos plug-in

€ 37 500 - Veículos movidos a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV)

€ 25 000 - Restantes viaturas

ii) adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem entre 01/01/2012 e 31/12/2014:

€ 50 000 - Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica

€ 25 000 - Restantes viaturas

iii) adquiridas no período de tributação iniciado em 01/01/2011:

€ 45 000 - Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica

€ 30 000 - Restantes viaturas

10. Não obstante, sendo que, tal matéria, está diretamente relacionada com o custo de aquisição a relevar contabilisticamente para efeitos das depreciações e amortizações em sede de IRC, o nº 4 do art. 2º do Decreto Regulamentar que estabelece o regime das mesmas, os limites estabelecidos na Portaria acima referida são, para este efeito, considerados com exclusão do IVA.

11. O artigo 23.º do CIVA determina do quantum do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos que no âmbito da sua atividade praticam operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, comumente designados de "sujeitos passivos mistos".

12. A aplicação do artigo 23.º restringe-se à determinação do imposto dedutível relativo aos bens e/ou serviços de utilização mista, ou seja, aos bens e/ou serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem o direito à dedução e em atividades que não conferem esse direito. Entende-se como bens e serviços de utilização mista os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo

2º do CIVA, que confere direito a dedução com atividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica.

13. De facto, tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações com direito a dedução do imposto, apresentando uma relação direta e imediata com essas operações, o respetivo imposto é objeto de dedução integral, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

14. Tratando-se de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações sujeitas a imposto, mas isentas sem direito a dedução, o respetivo IVA suportado não pode ser objeto de dedução.

15. Basicamente, o artigo 23º admite a utilização de dois métodos, bastante diferentes entre si, para apuramento do imposto a deduzir pelos sujeitos passivos mistos: o método da percentagem de dedução (pro rata), com base na relação entre os volumes de negócios gerados pelas atividades que permitem a dedução do imposto suportado e pelas actividades que não possibilitam tal dedução; e o método da afetação real, ligado à efetiva utilização dos bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo.

16. Tratando-se de operações imobiliárias, é obrigatório adotar o método da afetação real, conforme entendimento veiculado pelo ofício-circulado n.º 79 713, de 18 de julho de 1989, dos Serviços do IVA. Sobre a temática dos sujeitos passivos mistos, aconselhamos a leitura do ofício-circulado n.º 30 103, de 23 de abril de 2008.

17. O ofício-circulado n.º 30 103, de 23 de abril de 2008, no capítulo V, vem indicar alguns critérios objetivos que podem ser utilizados na determinação do montante de imposto suportado a deduzir pela aplicação da regra do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA (método de afetação real).

18. Refere o nº 1 do artigo 23º do CIVA que "quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetue transmissões de bens e prestações de serviços, parte dos quais não confira o direito a dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução".

19. Esta regra geral, normalmente conhecida por "método de percentagem de dedução" (pro rata), pode ser afastada por aplicação, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º, do chamado "método de afetação real" que consiste na possibilidade de deduzir a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados a atividades que dêem lugar a dedução, mas impedindo, simultaneamente, a dedução do imposto suportado nas operações que não conferem esse direito.

20. O método de afetação real não levanta quaisquer problemas, uma vez conseguida a identificação e separação de cada um dos tipos de operações. Mesmo nos casos em que o sujeito passivo aplique este método, deverá admitir-se poderem existir algumas despesas comuns, isto é, despesas que se destinam a vários setores de atividade, sendo que, nestes casos, o imposto suportado relativo a tais despesas deve ser deduzido mediante a aplicação de uma percentagem, calculada em função do destino dessas despesas.

21. A Requerente é um sujeito passivo misto, pois pratica, em simultâneo, operações isentas sem direito à dedução e operações tributadas que conferem esse direito, utilizando como método de dedução a afetação real da parte dos

bens, ou seja, relativamente aos custos comuns utiliza o método da percentagem de dedução. Sendo que, tratando-se de operações imobiliárias, a Requerente é obrigada a adotar o método da afetação real.

22. Refere a Requerente que a viatura em questão é de "utilização mista", ou seja, tanto é utilizada no setor tributado como no setor isento sem direito á dedução.

23. Assim sendo, utilizando a Requerente, para os custos comuns, o método o método da percentagem de dedução, só pode deduzir o IVA correspondente a essa percentagem (no caso 84%).