

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al a) do n.º 2 do art 21º;

Assunto: Enquadramento - Cedência de viaturas para os efeitos do marketing, imprensa ou demonstração, entendida como não efetuada para fins alheios à empresa

Processo: **nº 15109**, por despacho de 14-08-2019, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

I - MOTIVOS DO PEDIDO

1. Conforme consta no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, a Requerente, encontrando-se enquadrada em IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, com a atividade principal de "Comércio de Veículos Automóveis Ligeiros" CAE: 45110 e como atividade secundária "Comércio por Grosso de Peças e Acessórios para Veículos Automóveis" CAE 45310, vem expor e solicitar o seguinte:

2. A Requerente é representante em Portugal da marca ..., comercializando no território nacional viaturas ligeiras de passageiros daquela marca.

3. As viaturas são, regra geral, adquiridas a empresas do grupo estabelecidas em Estados Membros da União Europeia e vendidas a concessionários que operam em Portugal.

4. No âmbito de estratégias de marketing a atividades comerciais, um número limitado de viaturas que se encontram disponíveis para venda são, por vezes, temporariamente utilizadas em atividades promocionais, nomeadamente:

(i) "Marketing" - colocação temporária em exposições, feiras e outros eventos do setor automóvel;

(ii) "Imprensa" - cedência temporária (pelo prazo máximo de 4 dias) à comunicação social para a utilização em reportagens pela imprensa (test-drives, comparativos);e

(iii) "Demonstração" - cedência temporária e limitada a curtos períodos, a potenciais clientes - frota (empresas com parque automóvel relevante), apesar das viaturas serem adquiridas aos concessionários.

5. A utilização das viaturas para os fins referidos está sujeita ao cumprimento de rigoroso normativo interno, nomeadamente:

(i) O departamento comercial/relações públicas da requerente promove e recebe contatos de diversas entidades para disponibilizar temporariamente as viaturas referidas;

(ii) Tais pedidos são analisados com vista se os mesmos cumprem a estratégia comercial da requerente, sendo solicitada informação relativamente à finalidade dos mesmos, a duração pretendida e o local da eventual disponibilização de modo a permitir o controlo e análise de cada situação pelos responsáveis da área comercial;

(iii) Caso se entenda estarem reunidos os requisitos promocionais estabelecidos internamente, verifica-se a disponibilidade da viatura solicitada;

(iv) Em todas as situações existe uma folha de registo, na qual se menciona, relativamente a cada viatura, o local onde a mesma se encontra, por quanto tempo, os Km´s percorridos, permitindo assim o controlo efetivo da utilização da mesma;

(v) No final do período definido entre as partes, a viatura retorna a um local fechado, utilizado pela requerente para efeitos de estacionamento das viaturas; e,

(vi) Para as "viaturas de imprensa", emite ainda uma declaração de empréstimo da viatura aos jornalistas, atentando que o empréstimo apenas se destina à realização de testes de condução e avaliação do referido veículo nos meios adequados para o efeito.

6. As referidas viaturas destinam-se, sempre, a serem vendidas a um concessionário e jamais são utilizadas por colaboradores da Requerente.

7. Quando surge um concessionário interessado em adquirir uma destas viaturas, a mesma é imediatamente vendida como uma viatura usada "premium".

8. Entende que a utilização das viaturas para as atividades promocionais específicas e limitadas acima descritas não qualifica uma operação assimilada a título oneroso, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, al. f), e do artigo 4.º, n.º 2, al. a), ambos do CIVA; e consequentemente, a transmissão subsequente dessas viaturas é tributada em sede de IVA nos termos gerais.

9. Neste contexto, pretende confirmação, se :

(i) Não é aplicável qualquer restrição para efeitos de dedução do IVA incorrido com a aquisição das viaturas, por aplicação do artigo 21.º, n.º 2, al. a) do CIVA; e,

(ii) A transmissão onerosa das viaturas previamente utilizadas para fins promocionais é tributada, para efeitos de IVA, nos termos gerais.

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

10. No Código do IVA, o mecanismo das deduções está previsto nos artºs 19º a 25º do CIVA, sendo a dedução do imposto pago pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema que tem por finalidade tributar apenas o consumo final.

11. No que concerne ao direito à dedução do imposto, determina o nº1 do art. 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. Por outro lado, de acordo com a alínea a) do nº 1 do art. 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".

13. No entanto, o n.º 2 do art.º 21º do CIVA, estabelece 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 afetação a fins empresariais.

14. Efetivamente a alínea a) do n.º 2 do art.º 21º do Código do IVA, dispõe que não se verifica a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos: *"Despesas mencionadas na alínea a) do número anterior, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo, sem prejuízo do disposto na alínea b) do mesmo número relativamente a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda".*

15. Assim, não se verifica a exclusão do direito à dedução em determinadas despesas, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo.

16. Quanto à questão de saber se a utilização das viaturas para as atividades promocionais descritas no ponto 4, qualifica uma operação assimilada a título oneroso e, conseqüentemente, tributada em sede de IVA, há que enquadrar a operação face ao Código do IVA.

17. O conceito de transmissão de bens, para efeitos de IVA, é genericamente delimitado no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, compreendendo, no seu âmbito, as transferências onerosas de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

18. Por outro lado, o n.º 1 do art.º 4.º, atribui um carácter residual ao conceito de prestação de serviços, abrangendo as restantes operações decorrentes da atividade económica não qualificadas como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

19. Os conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços abrangem ainda, algumas operações realizadas a título gratuito, as quais em certas condições são equiparadas a operações realizadas a título oneroso, sendo o caso do artigo 3.º, n.º 3, al. f) e do artigo 4.º, n.º 2, ambos de CIVA.

20. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, consideram-se prestações de serviços a título oneroso: *"ressalvado o disposto no n.º 1 do artigo 26.º, a utilização de bens da empresa para uso do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma (...)"*.

21. Segundo o TJUE deve considerar-se que os bens ou serviços são utilizados para fins alheios à empresa quando se destinam a fins privados do sujeito passivo, do seu pessoal ou de terceiros (cf. Acórdão de 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95).

22. No entanto, o TJUE entendeu, ainda, no supracitado acórdão Fillibeck que o artigo 26º da Diretiva IVA deve ser entendido no sentido em que um benefício pessoal para o sujeito passivo, para o seu pessoal ou para um terceiro deve ser considerado meramente acessório, caso exista uma necessidade direta da empresa na prestação de serviços em causa.

23. No caso sub Júdice para saber se a cedência das viaturas para efeitos de marketing, imprensa ou demonstração, revestem, ou não, uma natureza de operações para "fins alheios à empresa" impõe-se, desde logo, saber se há um interesse ou necessidade direta da empresa em causa nestas cedências.

24. À questão colocada respondemos afirmativamente. Efetivamente consiste num "uso normal de comércio" neste setor de atividade, a cedência gratuita de viaturas de "serviços" para os efeitos do marketing, imprensa ou demonstração, uma vez que daí resultam, para a empresa cedente, clientes, contratos e negócios que, sem esta cedência, talvez não fossem possíveis.

25. Assim, aplicando-se mutatis mutandis o entendimento do TJUE proferido no Acórdão Fillibeck, afigura-se correto considerar esta cedência de viaturas para os efeitos do marketing, imprensa ou demonstração, como não efetuada para fins alheios à empresa, pois embora beneficie outros sujeitos passivos e particulares, estranhos à empresa, através da utilização das viaturas, esse benefício deve considerar-se como acessório uma vez que é efetuado no interesse direto da empresa cedente.

III. Conclusão

26. No que concerne às questões colocadas e considerando que a utilização provisória das viaturas se destina, apenas, a ações promocionais, nomeadamente as descritas no ponto 4 da presente informação, conclui-se o seguinte:

(i) O IVA suportado na aquisição das viaturas ligeiras de passageiros, em estado "novo", registadas na contabilidade como "Existências" para utilização exclusiva na sua atividade, é dedutível, uma vez que a requerente está enquadrada pelo exercício da atividade de "Comércio de Veículos de Automóveis Ligeiros", aplicando-se o disposto previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21º do CIVA.

(ii) A transmissão onerosa daquelas viaturas aos concessionários, previamente utilizadas para fins promocionais, configura uma transmissão onerosa de bens, abrangida pelo disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, sendo para efeitos de IVA tributada nos termos gerais.