

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al a) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Taxas - Atividade de car sharing, " modelos de negócios que colocam à disposição de um utilizador veículos de passageiros, com ou sem motor, para utilização pública, durante períodos de curta duração.....soluções de transporte urbano e de curta distância"

Processo: **nº 15321**, por despacho de 2020-03-24, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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

I - PEDIDO

1. A requerente é a associação dos industriais de aluguer de automóveis sem condutor (...), e pretende ser esclarecida sobre a taxa de IVA aplicável à atividade de car sharing, designadamente se às prestações de serviços em que tal atividade se traduz se deve aplicar a taxa reduzida, nos termos da verba 2.14, da Lista I, anexa ao Código do IVA (CIVA), onde se prevê que seja tributado a essa taxa o transporte de passageiros.

2. A atividade cujo enquadramento nas taxas de IVA se pretende ver esclarecida, vem definida e bem delimitada no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 181/2012, de 6 de agosto, (republicado pelo Decreto-Lei n.º 47/2018, de 20 de junho) nos seguintes termos: "[...] entende-se por atividades de sharing, modelos de negócios que colocam à disposição de um utilizador veículos de passageiros, com ou sem motor, para utilização pública, durante períodos de curta duração, tipicamente integrados nas soluções de transporte urbano e de curta distância".

3. Por razões cautelares, as empresas associadas da (...) envolvidas em car sharing, que é um sector de atividade novo têm vindo a aplicar a taxa normal de IVA (23%) às respetivas prestações de serviços.

4. Entendem, todavia, no que são acompanhadas por esta Associação, que, tratando-se de soluções de transporte urbano, assim, designadas pela própria lei, e estando os respetivos veículos, sempre nas palavras da lei, à disposição dos utilizadores "para utilização pública", o enquadramento das prestações de serviços em causa na já citada alínea 2.14, da Lista I, para efeitos da taxa do IVA, não deveria suscitar dúvidas.

5. Na verdade, esta verba da Lista I, engloba o "transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor".

6. Resulta do n.º 4 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 181/2012, de 6 de agosto, republicado pelo Decreto-Lei n.º 47/2018, de 20 de junho, que o contrato de sharing não pode exceder as 12 horas e o veículo não deve percorrer mais do que 100 quilómetros. A atividade de sharing subdivide-se em car sharing, bike sharing ou scooter sharing, consoante o veículo objeto de locação.

7. A aplicação da taxa normal não se encontraria, no ver da requerente, em linha com outros serviços de natureza análoga, nos quais é aplicada a taxa reduzida.

8. Por outro lado, não se coadunaria com o sistema de incentivos que o Governo pretende implementar para promover a utilização de meios de mobilidade públicos e partilhados, em detrimento da deslocação de pessoas em veículos de uso particular, com as consequências de congestionamento de trânsito e danos ambientais que o uso excessivo destes veículos acarreta.

9. Na verdade, por força do citado número 2.14. da Lista I, anexa ao CIVA, tem vindo a ser aplicada a taxa reduzida às seguintes prestações de serviços de transportes:

(i) Aos serviços de táxi;

(ii) À atividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma eletrónica (TVDE);

(iii) Ao transporte de passageiros em veículos ligeiros no âmbito das atividades de animação turística (CAE principal 93293);

Ora, a atividade de sharing é concorrente direta das atividades de táxi e TVDE, uma vez que estas últimas também constituem "soluções de transporte urbano e de curta distância", à semelhança do que a legislação define para a atividade de sharing.

10. Uma eventual diferenciação no tratamento fiscal afetaria a neutralidade concorrencial e seria fonte de distorções de concorrência, hostis ao sistema comum europeu sobre o valor acrescentado.

11. Em suma, as atividades de táxi e TVDE apresentam grande afinidade com a atividade de sharing no seu propósito principal (soluções de mobilidade partilhada e complementares ao transporte público, em detrimento do transporte individual), devendo, pois, ter o mesmo tratamento fiscal, sem que a lei atual, nem na sua letra nem no seu espírito, exclua essa solução, bem ao invés.

12. Conclui a requerente que se encontra devidamente justificado face ao quando legislativo atual, e como resultado da aplicação da verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, que o transporte de pessoas em regime de car sharing, tal como definido no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 181/2012, de 6 de agosto, seja tributado à taxa reduzida de 6%.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

13. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2007-02-01, pela atividade principal de "atividades de organizações económicas e patronais", CAE 94110, e pela atividade secundária de "edição de revistas e de outras publicações periódicas", CAE 058140, indicando ser misto com afetação real de todos os bens.

14. A questão colocada na presente informação vinculativa centra-se em saber se a atividade de aluguer de veículos sem condutor, ainda que em regime de car sharing, pode beneficiar de enquadramento na verba 2.14, da

Lista I, anexa ao CIVA.

15. De acordo com o disposto naquela verba, fica sujeito à taxa reduzida, a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do citado Código, o: "[t]ransporte 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".

16. Em primeiro lugar há que assinalar que a questão controvertida versa sobre matéria de aplicação de taxas reduzidas.

17. Importa referir que, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem-se orientado, nesta matéria, pela aplicação do princípio da interpretação estrita.

18. Assim, no Acórdão de 18 de janeiro de 2001, processo Comissão contra Espanha, C - 83/99, relativo à possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos serviços de utilização (portagens) das autoestradas, prestados aos utentes por operadores privados, o TJUE evidenciou o carácter excecional dos casos em que é permitida a aplicação de taxas reduzidas, uma vez que o princípio geral consiste na aplicação da taxa normal do IVA.

19. Esse carácter excecional obriga à aplicação da interpretação estrita a esses casos (parágrafos 18 e 19): «18. Resulta do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva que a aplicação de uma ou de duas taxas reduzidas é uma possibilidade reconhecida aos Estados-Membros por derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Por outro lado, nos termos da mesma disposição, as taxas reduzidas de IVA apenas podem ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços referidas no Anexo H.»

«19. Ora, resulta de jurisprudência constante que as disposições que têm carácter de derrogação de um princípio são de interpretação estrita.»

20. Também no Acórdão de 17 de janeiro de 2013, igualmente em processo Comissão contra Espanha, C - 360/11, relativo à possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA a "Produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários" - "Equipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou [para] tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes", o TJUE evidenciou o carácter excecional dos casos em que é permitida a aplicação de taxas reduzidas, uma vez que o princípio geral consiste na aplicação da taxa normal do IVA.

21. Esta conclusão situa-se, aliás, em linha com o disposto no n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que proíbe a integração analógica para lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas por reserva de lei da Assembleia da República.

22. Com efeito, em virtude do disposto no n.º 2 do artigo 103.º e na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, as isenções e demais benefícios ou incentivos fiscais, onde se incluem, sem dúvida, os casos de aplicação de taxas reduzidas em sede de IVA, constituem matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar, sendo-lhes, nessa medida, aplicável a proibição da analogia.

23. Tendo presente este pressuposto de exegese, e no que ao presente caso concerne, compreendem-se na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, apenas

as prestações de serviços de transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor.

24. A verba realça a modalidade de aluguer de veículos com condutor, por esta constituir, de facto, prestação de serviços de transporte de passageiros, podendo, numa leitura inversa, considerar-se que o legislador excluiu da verba o aluguer de veículos sem condutor porquanto esta atividade não se consubstancia no transporte, mas na mera cedência do veículo para utilização pelo(s) cliente(s).

25. Como efeito, o sentido e alcance da taxa reduzida, aplicada neste domínio, deve ter em conta as boas regras da hermenêutica, atendendo não só ao elemento gramatical, como ao respetivo contexto, à razão de ser e à finalidade prosseguida pela verba 2.14, devendo resultar numa interpretação declarativa estrita.

26. Efetivamente, dado o carácter excepcional dos casos em que é permitida a aplicação de taxas reduzidas, conforme o TJUE já firmou na sua jurisprudência, encontra-se vedada a interpretação extensiva das mesmas.

27. Ora no caso em apreço, está em causa uma prestação de serviços de aluguer de veículos sem condutor, a qual, não consubstancia um transporte de passageiros, mas sim uma mera locação de um meio de transporte.

28. Deste modo, cabe concluir que a referida prestação de serviços, não beneficia de enquadramento na verba 2.14 da Lista I anexa ao CIVA, nem em nenhuma outra verba das listas anexas ao Código, sendo sujeita a tributação à taxa normal (23%), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º daquele diploma.