

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 21º

Assunto: Exclusão do direito à dedução - Veículos de duas rodas (aluguer e/ou locação, reparação/conservação), afetas ao transporte de bens de consumo (comida), sendo o valor faturado aos clientes.

Processo: nº 16022, por despacho de 18-11-2019, 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 - Descrição sucinta da questão em apreço

**1.** O Requerente encontra-se enquadrado em IVA como sujeito passivo no regime normal, com periodicidade trimestral, pela atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) 53200 - Outras atividades postais e de courier.

**2.** Refere que, no exercício da atividade: (i) efetua o transporte de produtos de consumo em veículos de duas rodas, com ou sem motor, com apenas um lugar para o condutor; (ii) presta serviços de transporte de comida no âmbito xxxxxx, sendo o valor faturado aos clientes; (iii) a utilização dos mencionados veículos é indispensável para a realização da atividade, esgotando-se o seu uso inteiramente no serviço de courier.

Informa ainda que são produzidos relatórios semanais e/ou mensais disponibilizados pela entidade para a qual prestam serviços, através de plataformas eletrónicas).

**3.** Questiona acerca da dedutibilidade do imposto suportado na aquisição, aluguer e/ou contratos de locação celebrados com instituições de crédito relativamente aos referidos veículos e em despesas inerentes aos mesmos, tais como reparação/conservação, portagem e estacionamento.

### II - Enquadramento em sede de IVA

**4.** O direito à dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico é um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, o qual tem por finalidade tributar apenas o consumo final.

Pelo que, em regra, poderá ser deduzido o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo com vista à realização das operações referidas no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA (operações que conferem direito à dedução).

**5.** No entanto, como forma de 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, se constituam como não essenciais à atividade produtiva ou por, simplesmente, serem mais suscetíveis de utilização em fins alheios a uma atividade tributada (fins particulares), foram

estabelecidas, no artigo 21.º do CIVA, exclusões ao regime geral do direito à dedução, aplicáveis independentemente dos mesmos poderem ser considerados indispensáveis à realização da atividade económica.

**6.** Entre as exclusões do direito à dedução previstas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA e que têm relevância para o caso em análise encontra-se o imposto contido em 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"* [alínea a)]; em despesas *"respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeito (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%"* [alínea b)] ou em despesas *"de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoa, incluindo as portagens"* [alínea c)].

**7.** Não obstante as exclusões previstas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o n.º 2 do mesmo artigo, permite, em certos casos, a dedução, ainda que parcial em algumas situações, do IVA incluído nestas despesas.

**8.** É o que, por exemplo, se verifica nas despesas relacionadas com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, em que não se verifica a exclusão do direito à dedução, quando as despesas mencionadas naquela norma *"respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo"* [artigo 21.º, n.º 2, alínea a), do CIVA].

**9.** Somente as situações previstas no n.º 2 do artigo 21.º do CIVA permitem afastar, ainda que parcialmente, a exclusão do direito à dedução do imposto contido nas despesas elencadas no n.º 1 do mesmo artigo.

**10.** Assim, para que seja possível deduzir o imposto previsto nas exclusões do artigo 21.º, n.º 1, do CIVA não basta que os bens ou serviços sejam efetivamente utilizados para a realização de operações tributáveis.

**11.** Se assim fosse, esvaziava-se o conteúdo desta norma, na medida em que já resulta 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 para a realização das operações tributáveis elencadas naquele artigo.

**12.** Com efeito, nestes casos, ainda que os bens ou serviços possam ser utilizados na atividade do sujeito passivo, apenas pode ser exercido o direito à dedução nas situações e com os limites previstos no n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

**13.** No caso em apreço, a utilização de veículos em serviços de transporte e entrega de bens (estafeta ou courier) não os constitui propriamente como bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade, mas um meio, entre outros, de efetuar entregas.

**14.** Não pode, assim, ser dedutível o imposto suportado na aquisição, aluguer e/ou locação ou nas despesas inerentes aos bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

**15.** Também o imposto suportado nas despesas relacionadas com portagens e estacionamento, efetuadas com as viaturas em apreço, não é dedutível, face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

### **III - Conclusão**

**16.** A dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos constitui um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, ao pressupor que, em regra, estes possam recuperar o imposto suportado em bens e serviços com vista à realização de operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no CIVA.

**17.** Contudo, esta regra geral, do direito à dedução, comporta algumas exceções (ou limites), resultantes da consideração de outros objetivos, também relevantes, como o de evitar a fraude e a evasão fiscais resultantes da dedução de IVA incluído em despesas relacionadas com bens e serviços que, pela sua natureza e características, sejam identificados como não essenciais à atividade produtiva ou que, simplesmente, sejam suscetíveis de utilização em fins alheios a uma atividade tributada.

**18.** As exclusões do direito à dedução encontram-se previstas n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

**19.** Não obstante, o n.º 2 do mesmo artigo, permitir, em certos casos, a dedução, ainda que parcial em algumas situações, do IVA incluído nestas despesas.

**20.** É o que, por exemplo, se verifica nas despesas relacionadas com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, em que não se verifica a exclusão do direito à dedução, quando as despesas mencionadas naquela norma *"respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo"* [artigo 21.º, n.º 2, alínea a), do CIVA].

**21.** No caso em apreço, a utilização de veículos em serviços de transporte e entrega de bens (estafeta ou courier) não os constitui propriamente como bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade, mas um meio, entre outros, de efetuar entregas.

**22.** Assim sendo, não é dedutível o imposto suportado na aquisição, aluguer e/ou locação, reparação/conservação dos referidos veículos por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, nem o imposto suportado nas despesas relacionadas com portagens e estacionamento, efetuadas com as viaturas em apreço, face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo.