

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: al. d) do n.º 1 do artigo 21.º; subálnea ii) da al. b) do n.º 1 do art. 21.º ou, al. b) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA,
- Assunto: Direito à dedução - Passeios turísticos que incluem almoço, entrada em museus e outros locais turísticos da região bem como o transporte dos clientes em veículo próprio do s.p.
- Processo: **nº 16206**, por despacho de 2020-04-15, 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 - QUESTÃO COLOCADA

- 1.** A atividade da requerente "consiste na realização de passeios turísticos na ilha do (Açores), CAE 93293", encontrando-se "registada no Registo Regional dos Agentes de Animação Turística (RRAAT)".
- 2.** Nesse âmbito, "comercializa pacotes de passeios com várias rotas aos seus clientes", de que são exemplos: "rota montanha, rota das vinhas, rota do sol, etc.". Cada passeio turístico abrange uma das rotas, almoço e entrada em museus e outros locais turísticos da região.
- 3.** Para o exercício da atividade, a requerente utiliza um jeep de 9 lugares, a qual é essencial para o transporte dos clientes nos referidos passeios turísticos, pelo que questiona se o IVA das despesas com a referida viatura (jeep) é, ou não, dedutível, atendendo ao disposto no artigo 21.º do CIVA.
- 4.** A requerente pede também esclarecimento, acerca da possibilidade de dedução do IVA das despesas incorridas com os almoços e entradas em locais de interesse dos clientes, visto que no valor cobrado aos mesmos, já estão incluídos estes encargos.
- 5.** Junto ao seu pedido de informação, a requerente juntou fotocópias dos seguintes documentos:
 - Ofício da Região Autónoma dos Açores, referente à inscrição da requerente no Registo Regional dos Agentes de Animação Turística (RRAAT), tendo-lhe sido atribuído o n.º 35/2018/RAA (de 25 de junho). Constam do registo as atividades de "passeios turísticos em veículos automóveis até 9 lugares, com roteiros pré-definidos, na ilha do Pico".
 - Documento Único Automóvel da viatura ligeira de passageiros de matrícula xx-xx-xx, marca "xxxxx", com 9 lugares sentados (incluindo o condutor), e gasóleo como combustível.

II - ELEMENTOS FACTUAIS

- 6.** A requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "93293 - ORGANIZAÇÃO DE ACTIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA" (Principal); "79120 - ACTIVIDADES DOS

OPERADORES TURÍSTICOS" (Secundário 1); "93294 - OUTRAS ACTIVIDADES DE DIVERSÃO E RECREATIVAS, N.E." (Secundário 2) e "49320 - TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIROS" (Secundário 3).

7. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, registada como praticando exclusivamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

Sobre as despesas com a viatura

8. 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.

9. 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).

10. No entanto, por forma a 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, os torna suscetíveis de serem utilizados para fins particulares, foram estabelecidas exclusões ao regime geral do direito à dedução e que se encontram delimitadas no artigo 21.º do CIVA.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas despesas relacionadas com a utilização de viaturas de turismo, designadamente:

"a) 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. 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;

b) Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das 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, excetuando-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) Tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola;

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

c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens".

12. Contudo, em conformidade com a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º CIVA, não se verifica a exclusão do direito à dedução do IVA nas despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1, 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.

13. Tem sido entendimento desta Direção de Serviços que, quando a exploração de uma viatura, ainda que de turismo, se esgota no objeto social da empresa, o IVA suportado na respetiva aquisição pode beneficiar do disposto nesta norma.

14. Assim, no caso em análise, a requerente pode deduzir o imposto suportado nas despesas relativas à aquisição, locação, utilização e reparação da viatura exclusivamente utilizada no transporte dos seus clientes (turistas), em "passeios turísticos", "com roteiros pré-definidos, na ilha do Pico" (conforme registo da requerente no RRAAT), nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, desde que seja possível, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o controlo da sua utilização.

15. Para o efeito, afigura-se suficiente, o cumprimento do disposto no n.º 3 e 4 do artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, diploma que estabelece as condições de acesso e de exercício da atividade das empresas de animação turística e dos operadores marítimo-turísticos: "3 - Na realização de passeios turísticos ou transporte de clientes no âmbito das suas atividades, o transporte em veículos automóveis com lotação até nove lugares pode ser efetuado pelas próprias empresas de animação turística, desde que os veículos utilizados sejam da sua propriedade, ou objeto de locação financeira, aluguer de longa duração ou aluguer operacional de viaturas (renting), se a empresa de animação turística for a locatária, ou ainda quando recorram a entidades habilitadas para o transporte. 4 - Nos transportes de passeios turísticos ou transporte de clientes em veículos com lotação até nove lugares, o motorista deve ser portador do seu horário de trabalho e de documento que contenha a identificação da empresa, a especificação do evento, iniciativa ou projeto, a data, a hora e o local de partida e de chegada, que exhibirá a qualquer entidade competente que o solicite."

16. Relativamente às despesas com gasóleo efetuadas com a mesma viatura, teremos as seguintes situações:

i. Se a viatura se encontrar licenciada para transportes públicos, pode, em conformidade com a subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, deduzir totalmente o imposto suportado nestes consumos;

ii. Caso contrário, o imposto será dedutível na proporção de 50%, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, porquanto o veículo não se enquadra em qualquer das subalíneas da alínea b) do citado artigo;

Sobre as despesas com almoços e entradas em locais de interesse dos clientes

17. Em conformidade com o já citado artigo 21º do CIVA, está excluído do direito à dedução, o imposto contido em determinadas despesas, ainda que necessárias à prossecução da atividade. Refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 21º *"despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções"*.

18. Não obstante o referido na alínea d) no n.º 1 do artigo 21º, a alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo estabelece que os sujeitos passivos podem deduzir o imposto suportado com estas despesas nas seguintes circunstâncias: *"quando efetuadas por um sujeito passivo de imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro"*, desde que tais despesas sejam debitadas a este último com vista a obter o respetivo reembolso.

19. Em conclusão, no caso em apreço, o IVA suportado nos almoços e entradas em locais de interesse, dos clientes da requerente, sendo objeto de consumo final no quadro da sua atividade, ficam abrangidas pela exclusão do direito à dedução nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 21º do CIVA.

20. Contudo, se as respetivas faturas forem emitidas em nome da requerente, para posteriormente serem debitadas a um cliente, com vista ao seu exato reembolso, aplica-se a alínea c) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, deduzindo-se o IVA na sua totalidade.