

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .
- Assunto: Direito à dedução - viatura de turismo
- Processo: 25183, com despacho de 2023-12-05, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2020.01.01, tendo iniciado a atividade em 2018.12.05. Está, ainda, registado como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Designers" - CIRS 1336, assim, como, a título secundário, as atividades de "Organização de Atividades de Animação Turística" - CAE 93293 - e "Alojamento Mobilado para Turistas" - CAE 55201 -, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
 2. A Requerente pretende iniciar atividade com o CAE 93293. Para tal, precisa de comprar uma carrinha de seis a sete lugares para transportar os clientes para as atividades que pretende promover, vulgo passeios turísticos.
 3. Deste modo, vem questionar acerca da dedução do IVA na compra da carrinha, designadamente, se é possível a dedução do IVA inerente à aquisição da carrinha.
- Enquadramento em sede de IVA:
4. Em primeiro lugar, afigura-se importante, antes de qualquer consideração sobre a mesma, desde já conhecer as condições necessárias para que possa ser deduzido o imposto suportado nas aquisições a que se refere o n.º 1 do art.19.º do Código do IVA (CIVA).
 5. O mecanismo do direito à dedução está previsto nos artigos 19.º a 26.º 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.
 6. Os referidos artigos estabelecem os pressupostos do direito à dedução e respetivas exclusões desse direito em relação a certos bens e serviços, designadamente os que sejam suscetíveis de utilização, exclusiva ou parcial, para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.
 7. Nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de fatura, documento equivalente ou de recibo do pagamento do IVA que faça parte das declarações de importação. Relativamente às faturas ou documentos equivalentes que permitem o exercício do direito à dedução, apenas são consideradas as que tenham sido emitidas sob forma legal, isto é, aquelas que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do art.º 36.º ou no n.º 2 do artigo 40.º, ambos do referido diploma legal. Por outro lado, a dedução do imposto só pode ser efetuada se o sujeito passivo tiver na sua posse os documentos (originais) atrás referidos, nos quais esteja designado como destinatário dos bens ou serviços.

8. Para que seja possível o exercício do direito à dedução é, ainda, necessário, em consonância com o que dispõe o artigo 20.º do CIVA, que o imposto a deduzir tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo com vista à realização das operações referidas no n.º 1 do mesmo preceito, ou seja, operações que conferem o direito à dedução. Por sua vez, ainda que estejam em causa bens ou serviços necessários ou fundamentais para o exercício da atividade, não é admitida a dedução do IVA se os mesmos forem excluídos nos termos do artigo 21.º.

9. Assim, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21º do CIVA, exclui-se 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".

10. Como já referido, a exclusão do direito à dedução relativamente ao imposto suportado na aquisição dos bens e serviços descritos no supra citado artigo, deriva da natureza dos mesmos, que os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

11. Mesmo quando tais bens ou serviços se destinem a fins empresariais, e a solução mais equitativa fosse a regra geral, no entanto, sendo particularmente difícil o controle da utilização dos referidos bens ou serviços, o legislador entendeu afastar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto, consagrando no n.º 1 do artigo 21.º um conjunto de bens excluídos do direito à dedução, independentemente da sua utilização.

12. A elaboração desta norma deixa entender a intenção do legislador em excluir do direito à dedução bens/serviços que, pela sua natureza, independentemente de incorporados na atividade produtiva, possam ser suscetíveis de utilização particular (privada), ainda que, a exclusão do direito à dedução seja afastada pelo n.º 2 do mesmo artigo ao referir que esta não verifica quanto a: "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".

13. Assim, são abrangidas por este normativo, os revendedores de automóveis, as empresas de rent-a-car, as escolas de condução e os taxistas, conforme se refere no ofício-circulado n.º 30152/2013, de 16 de outubro.

14. Contudo, quando a exploração de "viatura de turismo" constituir objeto da atividade empresarial do sujeito passivo, podem as despesas de aquisição, conservação e manutenção da(s) mesma(s), beneficiar do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, desde que, conste do respetivo registo a indicação do exercício da atividade acessória de transporte de passageiros, através de indicação de CAE específico (ex: CAE 49320 - Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros), desde que, a sua utilização em regime de exclusividade, afaste, de forma inequívoca, uma eventual utilização particular (privada) e seja facultada à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), a possibilidade de 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 - Utilização de meios de transporte, 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. No entanto, quanto às despesas relativas a combustíveis, a alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, permite a dedução do imposto suportado nas aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, na proporção de 50%, com exceção dos bens elencados nas subalíneas i) a v) desta mesma alínea, em que o imposto é totalmente dedutível.

17. Ainda, quanto ao IVA suportado com portagens, deve ter o mesmo tratamento que é seguido para as restantes despesas de utilização (conservação, manutenção, etc.), ou seja, apenas confere o direito à dedução se a viatura a que respeitam constituir o objeto da atividade (alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA. Sendo imputáveis a despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o imposto suportado nas portagens não confere o direito a dedução.