

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .

Assunto: Direito à dedução - Despesas com portagens de (i) viatura de mercadorias até três lugares e de (ii) viatura cuja exploração irá constituir objeto de atividade do sujeito passivo (nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA)

Processo: 25507, com despacho de 2024-01-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

1. A Requerente presta diversos serviços relacionados com vigilância, proteção pessoal e transporte / guarda de fundos.

2. Para o efeito, "são utilizados veículos ligeiros de mercadorias que possuem até três lugares, bem como veículos especiais afetos à atividade do transporte, tratamento e distribuição de fundos e valores e demais objetos que pelo seu valor económico possam requerer proteção especial".

3. "No decurso da prestação dos serviços, ocorrem deslocações daqueles veículos, da empresa para os clientes e vice-versa, e são suportados os gastos com as portagens".

4. Conforme entendimento da Requerente, "caso estejamos perante uma viatura cujo direito à dedução não se encontra excluído nos termos do artigo 21.º do CIVA, por se tratar de uma viatura de mercadorias até três lugares, ou de uma viatura cuja exploração irá constituir objeto de atividade do sujeito passivo [nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA], então somos de opinião de que o IVA suportado nas portagens poderá ser totalmente dedutível".

5. Ao que solicita "à Autoridade Tributária e Aduaneira uma posição sobre a qualificação jurídico - tributária relativamente à dedutibilidade da totalidade do IVA suportado nos gastos com as portagens nas deslocações dos veículos nos termos anteriormente referidos".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

6. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 80100 - "ACTIVIDADES DE SEGURANÇA PRIVADA" (Principal) e 80200 - "ACTIVIDADES RELACIONADAS COM SISTEMAS DE SEGURANÇA" (Secundário 1).

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

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

8. Os artigos 19.º a 26.º do Código do IVA (CIVA) estabelecem os condicionalismos para que se verifique o direito à dedução, sendo o artigo 21.º do CIVA o que estabelece

as limitações desse direito, respeitantes a determinados bens e serviços.

9. A alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui 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 caráter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de 9 lugares, com inclusão do condutor".

10. Por seu turno, a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, contempla a possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA contido nas 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".

11. No sentido de um melhor esclarecimento sobre a aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, e bem assim da alínea a) do n.º 2 da mesma disposição legal, foi emitido o ofício-circulado n.º 30152/2013, de 16 de outubro, da Área de Gestão Tributária do IVA, disponível para consulta no portal das finanças.

12. Conforme esclarecido nos parágrafos 6 e 7 deste ofício-circulado, para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, é considerada viatura de turismo, qualquer viatura ligeira que possua mais de três lugares, com inclusão do condutor (por não se destinar unicamente ao transporte de mercadorias), ainda que o "tipo de veículo" inscrito no certificado de matrícula seja "mercadorias".

13. Cumpre também fazer referência aos parágrafos 8 e 9 do mesmo ofício-circulado, os quais estabelecem que, para que seja possível deduzir o IVA nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, "não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis". "Ainda que estes bens sejam utilizados e indispensáveis para a atividade do sujeito passivo, o direito à dedução apenas pode ser exercido nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração desses bens, como por exemplo, a venda e/ou locação de automóveis, o ensino da condução ou a exploração de táxis."

14. Nestes termos, tendo agora em atenção o caso em apreço, a Requerente questiona acerca da possibilidade do direito à dedução do imposto suportado com portagens, aquando de deslocações em dois tipos de viaturas:

(i) "Veículos ligeiros de mercadorias que possuem até três lugares";

(ii) "Veículos especiais afetos à atividade do transporte, tratamento e distribuição de fundos e valores e demais objetos que pelo seu valor económico possam requerer proteção especial".

15. Quanto à dedução do IVA suportado com portagens, deve existir o mesmo tratamento que é seguido para as viaturas a que respeitam, ou seja, não é dedutível o imposto (IVA) se a viatura a que respeita a(s) despesa(s) não conferir direito a dedução nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, sendo dedutível se a viatura não for considerada viatura de turismo ou conferir o direito a dedução nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, desde que as portagens não sejam 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.