

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.3º - Conceito de transmissão de bens .

Assunto: Direito à dedução - Despesas de aquisição e transformação de automóveis comerciais (ligeiros ou pesados) em autocaravanas, destinadas a posterior aluguer

Processo: 26242, com despacho de 2024-06-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO COLOCADA

1. O Requerente exerce atividade empresarial no setor do alojamento local.

2. Pondera adquirir automóveis comerciais (ligeiros ou pesados), "por exemplo Iveco Daily ou Ford Transit, no estado de novo, mas para a transformação de autocaravanas, que serão efetuados" pelo Requerente, "mas com a aquisição do material para adaptar a viatura, para posterior aluguer".

3. O Requerente ainda não procedeu a qualquer alteração à sua atividade, relativa ao aluguer de autocaravanas, porque primeiro necessita de esclarecer as seguintes dúvidas:

"Posso deduzir o IVA na aquisição dos automóveis comerciais?";

"Posso deduzir o IVA de toda a transformação do automóvel comercial para depois alugar?";

Deve utilizar o CAE "77390 - Aluguer de outras máquinas e equipamentos, n.e.?";

"O posterior aluguer é à taxa de 23%?".

II - ELEMENTOS FACTUAIS

4. O Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): 55201 - "ALOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS" (Principal), e 41200 - "CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)" (Secundário 1).

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

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

6. 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.

7. 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 Código do IVA (CIVA) (operações que conferem direito à dedução).

8. 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.

9. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

"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 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".

10. Assim, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, encontra-se excluído 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.

11. 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.

12. Dessa forma, encontram-se abrangidos por esta exceção, sendo-lhes permitido exercer o direito à dedução do IVA, os sujeitos passivos cuja atividade tenha por objeto, a produção, a distribuição, a venda, o aluguer, ou a exploração dos bens, que à partida estão excluídos pelo n.º 1 do artigo 21.º

13. Assim, no caso em apreço, considerando que o Requerente pretende adquirir, transformar e depois alugar, já como autocaravanas, "viaturas de mercadorias" (comerciais), aquando da sua aquisição é-lhe permitido deduzir o IVA suportado na sua aquisição nos termos gerais por não lhe ser aplicável a exceção prevista no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

14. Contudo, a transformação destas viaturas em "viaturas de turismo" (autocaravanas) e respetiva afetação ao ativo não corrente (imobilizado) configura uma operação assimilada a uma transmissão de bens nos termos da alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que o constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Esta afetação dá lugar à liquidação do imposto pelo valor previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA.

15. Só assim não será se a exploração daquelas viaturas vier a constituir o objeto da atividade do Requerente, designadamente por via do respetivo aluguer, caso em que, por força do disposto no n.º 2 do artigo 21.º não se verificará a exclusão do direito à dedução prevista no respetivo n.º 1.

16. No entanto, o Requerente tem que garantir, de forma inequívoca, que as viaturas novas adquiridas são as mesmas que posteriormente são alugadas (já transformadas em autocaravanas), e que as mesmas não são utilizadas no âmbito de qualquer das outras atividades que desenvolve, pelo que terá que cumprir, pelo menos, as seguintes condições cumulativas, para que a referida dedução do imposto seja possível:

Alteração das características da viatura junto do Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P, com parecer favorável desta entidade, e documento único automóvel em conformidade;

Possibilidade de a Autoridade Tributária e Aduaneira aceder, se necessário, às viaturas (já autocaravanas), ao suporte documental dos novos componentes incorporados nas viaturas, bem como a fotos, documentos comprovativos da transformação faseada das viaturas, e a qualquer outro documento relacionado com a transformação, que se entenda necessário para o efeito.

17. Quanto ao código de atividade económica referido pelo Requerente, referente ao futuro aluguer das autocaravanas, nada temos a opor à sua escolha.

18. Mais se informa que à prestação de serviços de aluguer de autocaravanas, aplica-se a taxa geral de imposto, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento nas Listas I e II anexas ao CIVA.