

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .
- Assunto: DIREITO À DEDUÇÃO - artigos 19º a 21º do CIVA
- Processo: 26947, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A requerente solicita esclarecimentos sobre o enquadramento em sede de IVA da seguinte situação fiscal:
"1 - Tenho uma sociedade unipessoal, com o objeto social e atividade de transporte de passageiros que opera como TVDE, registada no IMTT e respetivas plataformas ____ e ____."
2 - pretendo adquirir uma viatura ligeira de passageiros de 5 lugares a gasóleo por 26000, que estará afecto a actividade devidamente registado no imtt, e será adquirido em 2ª mão a particular, semi novo para exercer as atividades de operador turístico e de transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros."
 2. Nesse sentido, pretende saber quais as deduções aceites fiscalmente e exclusões em IVA e IRC:
 - a) "IVA - Todas as despesas inerentes à utilização, manutenção e reparação são dedutíveis a 100%? Incluindo as portagens e os combustíveis?
 - b) (...)
 - c) (...)"
 3. Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que o requerente se encontra registada, desde 2022.07.16, com a atividade de "OUTROS TRANSPORTES TERRESTRES DE PASSAGEIROS DIVERSOS, N.E", "TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIROS", "ACTIVIDADES DOS OPERADORES TURÍSTICOS" e "OUTRAS ACTIVIDADES POSTAIS E DE COURIER", CAEs, 49392, 49320, 79120 e 53200, da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, estando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral.
 4. O mecanismo das deduções pressupõe que os sujeitos passivos recuperem, por regra, o IVA suportado em aquisições de bens e serviços (inputs) que são utilizados na realização de operações tributadas, nos termos do Código do IVA (CIVA).
 5. Os artigos 19.º e 20.º do CIVA consagram um regime geral de dedutibilidade do IVA devido ou pago na aquisição de bens ou serviços, adquiridos por serem essenciais à realização de prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo. 19.º e alínea a) do n.º 1 do artigo. 20.º, ambos do CIVA).
 6. De acordo com essa regra, é dedutível o IVA que seja devido, ou que tenha sido suportado, em aquisições de bens e serviços adquiridos ou utilizados para a realização de operações sujeitas a imposto, e dele não isentas, ou seja, para a realização de operações tributáveis.
 7. Estabelece, ainda, o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, os requisitos formais, pelos quais só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas emitidas na forma

legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se como tais as que contenham os requisitos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, ambos do CIVA.

8. Por seu lado, o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA determina que só se pode deduzir o imposto suportado que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelos sujeitos passivos para a realização de operações sujeitas e dele não isentas, nos termos da respetiva alínea a), ou nas restantes situações elencadas na alínea b).

9. Além da limitação ao exercício do direito à dedução referida no número anterior, existem, ainda, limitações resultantes da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução está definida no n.º 1 do artigo 21º do CIVA.

10. A exclusão do direito à dedução, relativamente ao imposto suportado na aquisição dos bens e serviços descritos no n.º 1 do artigo 21º do Código, deriva da natureza dos mesmos que os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

11. Assim sendo, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se, do direito à dedução do imposto constante em fatura(s), relativas 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".

12. A leitura do normativo supra referenciado, como já se referiu, 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).

13. No entanto, a exclusão do direito à dedução prevista no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA é afastada pelo n.º 2 do mesmo artigo que entende que esta não se verifica relativamente: "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".

14. Assim, quando a exploração de uma "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. É o que sucede nas viaturas TVDE dedicadas à atividade de transporte de passageiros.

15. Quanto ao imposto suportado na aquisição de combustíveis, deve ter-se em atenção o determinado na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, que exclui do direito a dedução o imposto contido em "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 indicados nas diferentes subalíneas I a V, caso em que os consumos de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível.

16. Assim, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, pode deduzir-

se a 100% o imposto relativo a despesas de gasóleo, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis, quando respeitem a veículos pesados de passageiros, veículos licenciados para transportes públicos (excetuando-se os rent-a-car), veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3.500kg, bem como, tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola.

17. Neste seguimento, o n.º 4 do artigo 2.º da Lei n.º 45/2018, de 10 de agosto, esclarece que "As empresas que desenvolvam a atividade de transporte em táxi podem simultaneamente desenvolver a atividade de operador de TVDE, mediante cumprimento dos procedimentos de licenciamento aplicáveis e das disposições previstas na presente lei, afetando a esta atividade veículos não licenciados como táxis, não sendo estes veículos considerados em caso algum adstritos a um serviço público de transporte, nem beneficiando das isenções e benefícios previstos para os mesmos".

18. Pelo exposto, na medida que resulta da Lei que os veículos licenciados para TVDE não são considerados em caso algum adstritos a um serviço público de transporte, nem beneficiam das isenções e benefícios previstos para os mesmos, não têm enquadramento na possibilidade prevista no ponto ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, pelo que o IVA de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, quando consumidos por viaturas licenciadas para TVDE é dedutível apenas na proporção de 50%.

19. A alteração no OE 2020, que veio permitir a dedução do IVA da gasolina consumida em viaturas ligeiras de passageiros (para além de outras utilizações), abrange apenas veículos licenciados para transportes públicos, excetuando-se os rent-a-car. Assim, em gasolina utilizada por viaturas licenciadas para TVDE continua a não se poder deduzir IVA da gasolina.

Em face do exposto podemos concluir o seguinte:

20. No caso concreto, a requerente tem como atividade a prestação de serviços de transporte de passageiros no âmbito da ____ e ____, ("TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIROS", a que corresponde o CAE 49320), pelo que, neste caso, o IVA suportado nas despesas de utilização, transformação e reparação, não está excluído do direito à dedução, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA.

21. Não obstante o n.º 2 do artigo 21.º afastar a exclusão da dedução no que respeita ao IVA incluído naquelas despesas, fá-lo, sem prejuízo, do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, o que significa que o IVA incluído em despesas respeitantes a gasóleo será dedutível numa proporção de 50% (cfr. disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

22. Quanto ao IVA incluído nas portagens, não obstante a al. c) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA excluir do direito à dedução o imposto contido em despesas de transportes, incluindo portagens, tem sido entendimento destes Serviços que, se as referidas despesas (portagens) respeitarem a viaturas cuja exploração constitui objeto da atividade da requerente, o IVA suportado é igualmente dedutível.

23. Relativamente à segunda e terceira questão [alíneas b) e c) do pedido], não é matéria da competência desta Direção de Serviços, pelo que a mesma deve ser colocada à respetiva Área de Gestão Tributária dos Impostos sobre o Rendimento.