

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Direito à dedução - Motociclo afeto a atividade turística

Processo: 28261, com despacho de 2025-08-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. PEDIDO E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

1. A Requerente, constituída com o nome de [] LDA (firma alterada para , [] LDA em 15-02-2019), tem a natureza jurídica de Sociedade por Quotas e o seguinte objeto social: prestação de serviços na área da consultoria, exceto a jurídica; atividades turísticas, turismo rural e das agências de viagem; compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim; arrendamento e exploração de imóveis a curto, médio e longo prazo; restauro e remodelação de imóveis; comércio, exportação e importação de grande variedade de mercadorias, nomeadamente de produtos e equipamentos elétricos, eletrónicos e informáticos, software, hardware, produtos alimentares, artigos para o lar e produtos de higiene; prestação de serviços de saúde; prestação de serviços na área das artes, organização de exposições e eventos.

2. Está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal trimestral, desde o dia 10-09-2018, como sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens, para o exercício das atividades respeitantes ao CAE principal 055201 - Alojamento mobilado para turistas - e CAEs secundários 047401 - Comércio a retalho de computadores, unidades periféricas e programas informáticos; 049320 - Transporte rodoviário não regular de passageiros; 055207 - Outros locais de alojamento de curta duração; 070200 - Atividades de consultoria para os negócios e outra consultoria para a gestão; 086912 - Atividades dos serviços de diagnóstico por imagem; 086993 - Outras atividades de saúde humana, diversas, N.E.; 093293 - Organização de atividades de animação turística.

3. Encontra-se registada para a realização de aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias.

4. No âmbito da sua atividade de «Organização de atividades de animação turística» a Requerente informa que se encontra registada como operador de animação turística na entidade Turismo de Portugal, I.P. e que é abrangida pelas obrigações legais relativas a seguros de responsabilidade civil obrigatórios para o exercício da atividade turística.

5. Neste contexto, pretende adquirir um motociclo (scooter 350cc) que será, segundo indica, exclusivamente afeto à atividade turística.

6. As atividades a desenvolver com o referido motociclo, serão, designadamente, transporte do motorista/guia até aos locais de partida dos passeios turísticos; realização dos próprios passeios turísticos personalizados com cliente a bordo; e deslocações logísticas diretamente relacionadas com a preparação e operação dos tours (reconhecimento de percursos, reuniões com parceiros, etc.).

7. A Requerente solicita esclarecimento acerca da possibilidade de dedução do IVA suportado com a aquisição do motociclo, bem como com as despesas associadas (combustível, manutenção e seguro) ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, desde que a afetação exclusiva à atividade tributável da empresa seja devidamente comprovada por registos internos (ex. diário de utilização, registo de quilometragem, GPS, etc.)

8. Foi remetido juntamente com o Pedido uma «Declaração de Afetação Exclusiva de

Motociclo à Atividade Turística» em que declara, para os devidos efeitos, que o referido motociclo será exclusivamente afeto ao exercício da atividade de animação turística, desenvolvida ao abrigo do CAE 93293 - Outras atividades de diversão e recreativas, N.E. (CAE - Rev. 3) e com registo na entidade Turismo de Portugal, I.P., sob o número [] .

9. Nesta Declaração a Requerente reitera, face ao Pedido, os fins para os quais o motociclo será utilizado e declara ainda o seguinte: não existirá qualquer utilização pessoal do veículo por parte dos sócios, gerência ou colaboradores da empresa; serão mantidos registos internos que permitam comprovar a utilização exclusiva do veículo para os fins descritos, designadamente, registo diário de utilização, contratos e comprovativos dos tours realizados, e registo de localização e itinerário (quando aplicável).

10. Foi igualmente remetido um «Plano de Utilização do Motociclo - Atividade Turística», em que é referido que o mesmo tem como objetivo demonstrar a utilização exclusiva do motociclo ao serviço da atividade turística promovida pela Requerente. Para tal, é dado um exemplo de um «Tour Típico», o Tour [] com a indicação da duração, dos participantes e do roteiro aproximado.

11. O registo e monitorização do Tour em causa são efetuados através de registos internos com datas e horários dos tours, quilometragem diária e destinos percorridos e identificação dos clientes e roteiros realizados.

12. O referido Plano inclui, ainda, uma menção de «Utilização Proibida» com a indicação de que é expressamente proibida a utilização do motociclo para fins pessoais, deslocações de lazer, transporte privado ou qualquer utilização alheia à atividade da empresa.

## II. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

13. O mecanismo das deduções está previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, sendo a dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema do IVA que tem por finalidade tributar apenas o consumo final.

14. Consagra o n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo no exercício da sua atividade económica.

15. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo essencial, de ordem formal, segundo o qual, só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se que estas dispõem da forma legal se contiverem os elementos previstos no n.º 5 do artigo 36.º ou no n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA.

16. Por sua vez, determina o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA que, só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas ou relativamente às operações elencadas na respetiva alínea b).

17. Nesta conformidade, o direito à dedução, em princípio, contempla a generalidade do IVA suportado a montante, qualquer que seja a natureza dos inputs mas, uma vez que esse direito está relacionado com a realização de operações tributáveis, sempre que as aquisições se destinem a operações isentas ou fora do campo de incidência do IVA, [com exceção das previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA], tal direito à dedução não se verifica.

18. Porém, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º 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, não se enquadrando os velocípedes, com ou sem motor, em nenhuma destas categorias de veículos»

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

20. Mesmo quando tais bens ou serviços se destinem a fins empresariais, sendo particularmente difícil o controle da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar a conflitualidade, o legislador entendeu afastar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto, nomeadamente o contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando, no referido n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, um conjunto de bens excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.

21. Não obstante, o n.º 2 do artigo 21.º do CIVA estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto previsto no n.º 1 do mesmo artigo. Nos termos da alínea a) desta norma, não se verifica a exclusão do direito à dedução, quando as despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1 «respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo»

22. Sobre esta matéria, esclarece o ofício-circulado n.º 30152/2013 de 16 de outubro, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA) que, «para que seja possível deduzir o IVA nestes casos, 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.»

23. No que respeita às despesas com combustíveis, estipula a alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, que se exclui do direito à dedução o imposto contido nas «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.»

24. O legislador estipula, assim, que é o tipo de veículo que determina a percentagem de dedução do imposto suportado na aquisição do combustível.

### III. ANÁLISE DA QUESTÃO

25. Questiona a Requerente sobre a possibilidade de dedução do IVA suportado com a aquisição do motociclo, bem como com as despesas associadas (combustível, manutenção e seguro) ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

26. Em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º 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 motociclos, não se enquadrando os velocípedes, com ou sem motor, em nenhuma destas categorias de veículos»

27. Contudo, como foi referido, a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA contempla uma exceção à exclusão da dedução do imposto, considerando as situações em que a

venda de tais bens ou a sua exploração constituam objeto da atividade do sujeito passivo.

28. Atentas as Declarações da Requerente, o motociclo será utilizado, designadamente, para transporte do motorista/guia até aos locais de partida dos passeios turísticos; realização dos próprios passeios turísticos personalizados com cliente a bordo; e deslocações logísticas diretamente relacionadas com a preparação e operação dos tours (reconhecimento de percursos, reuniões com parceiros, etc.).

29. Deste elenco, cabe no objeto social da Requerente a realização dos passeios turísticos com cliente a bordo. As demais atividades referem-se ao transporte dos sócios/gerentes da Requerente e do seu pessoal.

30. Tendo, ainda, em atenção as diversas atividades levadas a cabo pela requerente, enumeradas no ponto 1 desta informação, é possível concluir que a venda ou exploração do referido motociclo não constitui o objeto da atividade da Requerente.

31. Assim, a norma de exclusão do direito à dedução imposta pela alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA não sofre qualquer derrogação, pelo que o IVA suportado na aquisição do motociclo e despesas de utilização associadas, tais como manutenção e seguro não confere o direito à dedução.

32. Quanto à possibilidade de dedução de IVA suportado no combustível (gasolina) a utilizar no motociclo, a mesma sofre condicionamento, como foi referido, consoante o tipo de veículo, sendo que, o IVA suportado na aquisição de gasolina é apenas dedutível, quando se trate de veículos elencados nas subalíneas i) a v) da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

33. Constatando-se que os motociclos não fazem parte do elenco atrás referido, a dedução do imposto suportado na gasolina, fica, por esta via, excluída.

#### IV. CONCLUSÃO

34. Tendo em conta os fundamentos apresentados:

34.1. O IVA suportado com a aquisição do motociclo e nas despesas de utilização associadas, não confere o direito à dedução nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

34.2. O IVA suportado na aquisição de gasolina para o referido motociclo não confere direito à dedução.