

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Exercício e exclusões do direito à dedução

Processo: 28408, com despacho de 2025-08-27, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO APRESENTADA E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

1. O Requerente apresenta-se como sendo profissional liberal e concretiza que exerce atividade de advogado enquadrado no regime normal de IVA.

2. Alega que presta serviços para uma sociedade de advogados com sede em Lisboa - onde se desloca dois dias por semana no exercício da atividade - e com escritório/delegação em Faro - onde se desloca e presta serviços três dias por semana.

3. O Requerente refere residir em Lisboa e suportar todas as despesas inerentes ao exercício da sua atividade sempre que, no âmbito da mesma, se desloca ao escritório de Faro e identifica/enumerava despesas com deslocação (transporte e despesas com gasolina e portagens), alojamento (hotel) e alimentação (refeições em restaurantes).

4. Tem dúvidas no que respeita ao exercício do direito à dedução do IVA suportado nessas despesas que considera inerentes aos serviços que presta e questiona se as mesmas são dedutíveis.

5. Pretende ainda esclarecer se a dedução do imposto incorrido nessas despesas teria um enquadramento diferente na situação de o exercício da atividade ficar circunscrito a Lisboa ou se o enquadramento é independente do local onde seja exercida.

II - QUESTÃO APRESENTADA E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

6. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente se encontra enquadrado, em sede de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade principal de "Advogados" (CAE 6010) e pelas atividades secundárias de "Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão" (CIRS 2010), "Outros prestadores de serviços" (CIRS 1519), "Comércio por grosso de produtos químicos" (CAE 046850), "Outras atividades postais e de correios, exceto entregas ao domicílio sem tratamento ou triagem" (CAE 053201) e "Estabelecimentos de bebidas com espaço de dança" (CAE 056305), estando registado pela prática de operações que conferem o direito à dedução do imposto.

III - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO DA QUESTÃO FACE AO CÓDIGO DO IVA

7. O exercício do direito à dedução e mecanismo das deduções encontra previsão nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA, 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.

8. Desta forma, o direito à dedução, pressupõe que os sujeitos passivos recuperem, em regra, o imposto suportado para o exercício da sua atividade económica, ou seja, que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no citado diploma.

9. Estabelece o artigo 19.º do Código do IVA ser condição essencial, de natureza formal, para a respetiva dedução, que o imposto se encontre mencionado em fatura emitida na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo.

10. Por outro lado, determina o número 1 do artigo 20.º do citado diploma, que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) ou nas operações elencadas na alínea b).

11. E consideram-se bens ou serviços adquiridos para a realização de operações de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, os diretamente necessários à atividade tributada, ou seja, bens e serviços cuja utilização tenha umnexo direto com a atividade do sujeito passivo e utilizados no exercício da mesma.

12. Acresce que, além das limitações ao exercício do direito à dedução supra indicadas, existem limitações resultantes da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução está contemplada no artigo 21.º do Código do IVA e que deriva da natureza dos mesmos que os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, independentemente de incorporados na atividade produtiva.

13. Com relevância para a situação em apreço, dispõe o número 1 do artigo 21.º do Código do IVA que se exclui do direito à dedução o imposto contido nas:

- i. "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: (...)" (alínea b));
- ii. "Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens" (alínea c));
- iii. "Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos (...)" (alínea d));

14. E estipula, o número 2 do mesmo artigo 21.º, que os sujeitos passivos de imposto podem deduzir o imposto suportado com estas despesas nas seguintes circunstâncias:

- i. "Despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do número anterior, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso" (alínea c));
- ii. "Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com exceção de tabacos, ambas do número anterior, efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %" (alínea d));

iii. "Despesas mencionadas na alínea c) e despesas de alojamento, alimentação e bebidas previstas na alínea d), ambas do número anterior, relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 25 %" (alínea e)).

15. O Requerente, no exercício da atividade aqui em causa - advocacia - não se encontra territorialmente limitado, podendo prestar esses serviços em qualquer localidade e ter necessidade de incorrer nessas despesas no âmbito e exercício da sua atividade, encontrando-se restringido, no âmbito do exercício do direito à dedução, nos termos do disposto nos citados artigos 19.º a 21.º do Código do IVA.

16. No que respeita a despesas com combustíveis, o legislador é perentório ao determinar que, nestas situações, o IVA incorrido nas despesas com aquisição de gasolina não é dedutível, despesa que se encontra excluída por via de enquadramento na alínea b) do número 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

17. Por sua vez, nos termos da alínea c) do número 1 do citado artigo 21.º do Código do IVA, as "despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo portagens" ficam excluídas do direito à dedução do imposto, sem prejuízo do disposto nas alíneas c) a e) do número 2 do mesmo artigo.

18. Igual tratamento deve ser dado às despesas com o alojamento e as refeições, cujo imposto não é dedutível por força da alínea d) do número 1 do citado artigo 21.º do Código do IVA, sem prejuízo do disposto nas alíneas c) a e) do seu número 2.

III - CONCLUSÃO

19. Nestes termos, com as premissas supra elencadas e, sendo irrelevante o local onde a atividade é exercida, o imposto suportado nas despesas de aquisição dos bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados para operações praticadas pelo Requerente no exercício da atividade tributável em causa, regra geral, confere o direito à dedução, desde que se verifique um nexo direto entre a utilização dos bens e serviços com a atividade exercida.

20. O imposto incorrido em despesas com aquisição de gasolina, encontra-se excluído do direito à dedução por força do disposto na alínea b) do número 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

21. Sem prejuízo das exceções previstas nas alíneas c) a e) do número 2 do artigo 21.º do Código do IVA, o imposto suportado em despesas de transporte do sujeito passivo, portagens, alojamento e alimentação, encontram-se excluídas do direito à dedução nos termos do disposto nas alíneas b) a d) do número 1 do artigo 21.º do Código do IVA.