

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 loja de flores

Processo: 28437, com despacho de 2025-08-26, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I. QUESTÃO APRESENTADA E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

1. O Requerente exerce a atividade de venda de flores podendo realizar a entrega das mesmas aos seus clientes.
2. No âmbito do exercício desta atividade, questiona a possibilidade de dedução do IVA suportado com a aquisição de uma Scooter a gasolina, não elétrica com 400 cc, alegando que o motociclo será utilizado para a realização das entregas das flores e que poderá, portanto, ficar afeta exclusivamente à atividade da empresa, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do Código do IVA (CIVA), sendo uma exceção ao previsto no artigo 21.º, n.º 1, al. c) do CIVA.
3. Também questiona a possibilidade de dedução de 50% do IVA suportado na aquisição do combustível utilizado na Scooter.
4. 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 «Comércio a retalho de flores, plantas, sementes e fertilizantes» (CAE 047761), estando registado pela prática de operações que conferem o direito à dedução do imposto.
5. Encontra-se também registado para a realização de importações, aquisições intracomunitárias e transmissões intracomunitárias.

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

6. O Requerente exerce uma atividade tributada, pelo que o IVA suportado nas aquisições de bens e de serviços destinadas ao seu exercício é suscetível de dedução.
7. O mecanismo das deduções está previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, onde se estabelece que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo para o exercício da sua atividade económica, ou seja, o imposto que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no citado diploma.
8. Para a respetiva dedução, é condição essencial, de natureza formal, que o imposto se encontre mencionado em fatura emitida na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, conforme resulta da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, considerando-se emitidas em forma legal, as faturas que contenham os elementos mencionados nos artigos 36.º ou 40.º, ambos do CIVA.
9. 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, bem como para a realização das operações elencadas na alínea b) da mesma norma.
10. 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.

11. 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»

12. 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.

13. 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.

14. 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»

15. 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.»

16. 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.»

III. ANÁLISE DA QUESTÃO

17. Questiona o Requerente sobre a possibilidade de dedução do IVA suportado com a aquisição de um motociclo «nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, sendo uma exceção ao previsto no artigo 21.º, n.º 1, al.c).»

18. Como referido no ponto 11 desta informação, 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 motos e motocicletas.

19. Embora a alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA derogue esta exclusão de dedução do imposto, nas situações em que a venda de tais bens ou a sua exploração constituam objeto da atividade do sujeito passivo, a atividade na qual o Requerente se encontra registado não contempla a venda ou exploração de motocicletas.

20. Assim, a norma de exclusão do direito à dedução imposta pela alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA determina que o IVA suportado na aquisição do motociclo não confere o direito à dedução.

21. Quanto à possibilidade de dedução de IVA suportado no combustível (gasolina) a utilizar no motociclo, a mesma sofre condicionamento, como foi referido, por força do estatuído na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, sendo o IVA suportado na aquisição de gasolina, apenas dedutível, quando se trate de veículos elencados nas subalíneas i) a v), o que não se verifica no caso em apreço.

IV. CONCLUSÃO

22. Tendo em conta o exposto:

22.1. O IVA suportado com a aquisição do motociclo não confere o direito à dedução nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

22.2. O IVA suportado na aquisição de gasolina para o referido motociclo não confere direito à dedução por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.