

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA

Assunto: Deduções – Aquisição e encargos de viaturas ligeiras de passageiros, utilizadas na atividade de empresas de animação turística

Processo: *nº17224, por despacho de 12-10-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)*

Conteúdo: **I - CARACTERIZAÇÃO DO REQUERENTE/SUJEITO PASSIVO**

1. O Requerente encontra-se registado para efeitos de IVA, enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2019, com a atividade principal de "TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIOS", CAE 49320 e atividades secundárias "OUTROS TRANSPORTES TERRESTRES DE PASSAGEIROS DIVERSOS, N.E." e "ORGANIZAÇÃO DE ACTIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA", "ACTIVIDADES DOS OPERADORES TURÍSTICOS", CAE 49392, CAE 93293 e CAE 79120, respetivamente.

### II - ÂMBITO E EXPOSIÇÃO DAS QUESTÕES APRESENTADAS

2. Refere o Requerente que "no exercício da atividade, utiliza viaturas ligeiras de passageiros, de cinco lugares, para transporte dos seus clientes (turistas) aos mais variados pontos turísticos, sendo o valor destes transferes/passeios faturado aos clientes. De momento, já adquiriu duas viaturas em regime de leasing, aquisição essa anterior ao referido certificado de registo. Ou seja iniciou atividade a xx/02/2019, adquiriu a primeira viatura a xx/10/2019 e a segunda viatura em fevereiro de 2020 sendo a data do certificado de registo de xx/02/2020".

3. Apresentou, em Anexo, certificado de registo (n.º xxxx/2020) "emitido pelo Registo Nacional dos Agentes de Animação Turística (RNAAT), onde consta o tipo de atividades que está autorizado a exercer: Rotas temáticas e outros percursos de descoberta do património (por exemplo, Rota do Megalitismo, do Romano, do Românico, do Fresco, Gastronómicas, de Vinhos, de Queijos, de Sabores, de Arqueologia Industrial)".

4. Pretende então saber se "o IVA da aquisição das mencionadas viaturas, assim como o IVA de todos os encargos, nomeadamente gasóleo, portagens e conservação, pode ser deduzido na totalidade, dado que as viaturas são objeto negocial da empresa e a sua aquisição é anterior à emissão do certificado de registo emitido pelo registo nacional dos agentes de animação turística (RNAAT)".

### III - ENQUADRAMENTO LEGAL

4. 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.

5. 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 de operações que conferem direito à dedução,

referidas no n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA (CIVA) ().

6. 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.

7. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas despesas relacionadas com a utilização de viaturas de turismo, designadamente: "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 motociclos. 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; b) 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", particularmente, para veículos licenciados para transportes públicos, excetuando-se os rent-a-car [subalínea ii)] e "c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens". Note-se que a gasolina foi aditada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março de 2020 (Lei do Orçamento do Estado para 2020 - OE2020).

8. 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, sem prejuízo do disposto na alínea b) do mesmo número, relativamente a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda".

9. Tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária IVA que quando a exploração de uma viatura, ainda que de turismo, se esgota no objeto social da empresa, o IVA suportado na respetiva aquisição pode beneficiar do disposto nesta norma.

10. No presente caso, pode deduzir o imposto suportado nas despesas relativas à aquisição, locação, utilização e reparação das referidas viaturas, exclusivamente utilizadas no transporte dos seus clientes (turistas) em rotas temáticas e outros percursos de descoberta do património, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, desde que seja possível, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o controlo da sua utilização.

11. Para o efeito, afigura-se suficiente, o cumprimento do disposto no n.º 3 e 4 do artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, diploma que estabelece as condições de acesso e de exercício da atividade das empresas de animação turística e dos operadores marítimo-turísticos: "3 - Na realização de passeios turísticos ou transporte de clientes no âmbito das suas atividades, o transporte em veículos automóveis com lotação até nove lugares pode ser efetuado pelas próprias empresas de animação turística, desde que os veículos

utilizados sejam da sua propriedade, ou objeto de locação financeira, aluguer de longa duração ou aluguer operacional de viaturas (renting), se a empresa de animação turística for a locatária, ou ainda quando recorram a entidades habilitadas para o transporte. 4 - Nos transportes de passeios turísticos ou transporte de clientes em veículos com lotação até nove lugares, o motorista deve ser portador do seu horário de trabalho e de documento que contenha a identificação da empresa, a especificação do evento, iniciativa ou projecto, a data, a hora e o local de partida e de chegada, que exhibirá a qualquer entidade competente que o solicite".

12. Por outro lado, o direito à dedução nasce na data da exigibilidade do imposto (n.º 1 do artigo 22.º do CIVA), ou seja, na data da fatura emitida pelo fornecedor/prestador e é a partir dessa data que pode deduzir o imposto, ou seja, apenas poderá deduzir o IVA pela aquisição das referidas viaturas se, i) no momento da compra, já tiver registo em atividade(s) nas quais as mesmas irão ser utilizadas, o que acontece, conforme informação constante do sistema da AT, ii) estejam registadas no immobilizado da Requerente e iii) sejam utilizadas exclusivamente nos CAE mencionados no ponto 1 da presente informação.

13. Relativamente às despesas de combustíveis suportadas com as mesmas viaturas, teremos as seguintes situações:

a) Tratando-se de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis:

i. Se as viaturas se encontrarem licenciadas para transportes públicos, o imposto suportado nestes consumos pode ser deduzido totalmente, em conformidade com a subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA;

ii. Caso contrário, ou seja, caso os veículos não se enquadrem em qualquer das subalíneas da alínea b) do citado artigo, o imposto suportado nos referidos combustíveis é dedutível na proporção de 50%, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.;

b) No que respeita à aquisição de gasolina, com a publicação do OE2020, deixa de estar excluído do direito à dedução do IVA o imposto contido nestas despesas, aplicando-se o mesmo tratamento mencionado na subalínea i) do ponto anterior. Ou seja, pode ser deduzido o imposto na totalidade, caso se enquadre nas subalíneas da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. No entanto, não é permitida a sua dedução a 50%. Assim, para os veículos e demais equipamentos não previstos nas subalíneas da alínea b) do mesmo número e artigo, o IVA suportado na aquisição de gasolina continua a não ser dedutível.

c) Com o aditamento da alínea h) ao n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, passa a ser dedutível o imposto suportado na aquisição de eletricidade utilizada em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, ainda que as mesmas sejam classificadas como viaturas de turismo, desde que utilizadas no exercício de uma atividade tributada.

14. Relativamente às despesas com portagens efetuadas com as referidas viaturas, a dedutibilidade do IVA é dado o mesmo tratamento que é seguido para o IVA das viaturas a que respeitam, ou seja: é dedutível, se o imposto suportado na aquisição ou utilização da viatura confere o direito a dedução; não é dedutível, se a aquisição ou utilização da viatura não confere direito a

dedução.

#### **IV - CONCLUSÃO**

15. Respondendo concretamente ao questionado, considerando que a exploração das viaturas ligeiras de passageiros (de cinco lugares) em questão se esgota no objeto social da empresa (onde são exclusivamente utilizadas no transporte dos seus clientes (turistas) em rotas temáticas e outros percursos de descoberta do património) é, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, dedutível o imposto suportado nos encargos referidos na alínea a) do mesmo artigo (e cumprido o estabelecido nos n.ºs 3 e 4 do artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 108/2009, de 15 de maio, designadamente, na constituição de listagens dos documentos com a identificação da empresa, a especificação do evento, iniciativa ou projeto, a data, hora e local de partida e de chegada e a quilometragem efetuada pelo veículo).

16.O imposto suportado em combustíveis para as mesmas viaturas será dedutível, na proporção de 50%, caso se trate de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA (a não ser que se tratem de veículos licenciados para o transporte público, em que pode deduzir o imposto na totalidade, incluindo-se neste caso também a gasolina). Caso se trate de eletricidade, é dedutível o imposto suportado no carregamento de viaturas elétricas ou híbridas plug-in, ainda que as mesmas sejam classificadas como viaturas de turismo, quando utilizadas no exercício da atividade tributada.

17. Relativamente às despesas com portagens à dedutibilidade do IVA é dado o mesmo tratamento que é seguido para o IVA das viaturas a que respeitam.