

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. g) do n.º 3 do Art.º 3º; Art.º 21 e Art.º 23

Assunto: Direito à dedução – Afetação de viatura elétrica a atividades sujeitas e não sujeitas de imposto

Processo: **nº18485**, por despacho de 29-04-2021, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - PEDIDO**

1. O Requerente tem como objeto social o "*(t)ransporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros até nove lugares, incluindo o condutor. Actividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma electrónica (TVDE), com recursos a veículos eléctricos (predominantemente, mas não só) contribuindo eficazmente para uma cada vez menor pegada ecológica.*"

2. No contexto atual de pandemia, o Requerente, tem tido dificuldades em pagar o veículo elétrico de grande autonomia (560Km WLTP) e com uma rede de carregadores própria largamente disponível, uma vez que tem elevados custos com os seguros, e tem a necessidade de repor/devolver os suprimentos realizados por um dos sócios fundadores.

3. O Requerente está a considerar a hipótese de incrementar as atividades que desenvolve, para evitar uma dissolução da empresa.

4. No entanto, pretende esclarecer se tal situação tem implicações com o reembolso do IVA a que o sujeito passivo teve direito e que permitiu "*diminuir*" a despesa de aquisição do mesmo.

5. O Requerente pretende que informemos face aos diferentes cenários apresentados quais as implicações no reembolso de IVA a que tiveram direito.

6. Os cenários apresentados pelo Requerente e relativamente aos quais pretende esclarecer as implicações ao nível do reembolso do IVA a que teve direito são:

a) a empresa continua com o mesmo objeto social acrescentando outras atividades: "*Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros até nove lugares, incluindo o condutor. Actividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma electrónica (TVDE), com recursos a veículos eléctricos (predominantemente, mas não só) contribuindo eficazmente para uma cada vez menor pegada ecológica.*

*Transfers e animação turística.*"

Seriam acrescentadas atividades com os CAE como o 79110, 79120 e 93293.

b) a empresa continua com o mesmo objeto social acrescentando outras atividades:

*"Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros até nove lugares, incluindo o condutor. Actividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma electrónica (TVDE), com recursos a veículos eléctricos (predominantemente mas não só)*

*contribuindo eficazmente para uma cada vez menor pegada ecológica.*

*Transferes e animação turística.*

*Consultoria na área do imobiliário e mobiliário, investimentos, fiscalidade, administração de condomínios e de propriedades."*

Seriam acrescentadas atividades com os CAE como o 79110, 79120 e 93293 e as consultorias.

c) a empresa continua com o mesmo objeto social acrescentando outras atividades:

*"Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros até nove lugares, incluindo o condutor. Actividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma electrónica (TVDE), com recursos a veículos eléctricos (predominantemente, mas não só) contribuindo eficazmente para uma cada vez menor pegada ecológica.*

*Transferes e animação turística.*

*Consultoria na área do imobiliário e mobiliário, investimentos, fiscalidade, administração de condomínios e de propriedades, mediação e angariação imobiliária."*

Seriam acrescentadas atividades com os CAE como o 79110, 79120 e 93293 e as consultorias e com mediação e angariação imobiliária.

d) a empresa continua com o mesmo objeto social acrescentando outras atividades:

*"Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros até nove lugares, incluindo o condutor. Actividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma electrónica (TVDE), com recursos a veículos eléctricos (predominantemente, mas não só) contribuindo eficazmente para uma cada vez menor pegada ecológica.*

*Transferes e animação turística.*

*Consultoria na área do imobiliário e mobiliário, investimentos, fiscalidade, administração de condomínios e de propriedades, mediação e angariação imobiliária, compra e venda de propriedades como imobiliária."*

Seriam acrescentadas atividades com os CAE como os 79110, 79120 e 93293 e as consultorias e com mediação, angariação imobiliária e compra e venda de propriedades.

Neste caso existe alguma implicação com o reembolso do IVA a que tivemos direito?

e) a empresa elimina o atual objeto social acrescentando outras atividades, ficando assim:

*"Transferes e animação turística.*

*Consultoria na área do imobiliário e mobiliário, investimentos, fiscalidade, administração de condomínios e de propriedades, mediação e angariação imobiliária, compra e venda de propriedades como imobiliária."*

Passaria a desenvolver atividades com os CAE como os 79110, 79120 e 93293 e as consultorias e com mediação, angariação imobiliária e compra e venda de propriedades como imobiliária.

## **II - ENQUADRAMENTO**

7. O n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA enuncia situações que, embora não

configurando de facto verdadeiras transmissões do ponto de vista jurídico, são a elas assimiladas.

8. Com efeito, nestas situações o IVA é aplicável em virtude do recurso a ficções que atendem à preocupação de tributar todo o consumo, permitindo incluir no âmbito de aplicação do artigo em apreço operações que, de outra forma, não seriam tributadas.

9. Com relevo para a questão colocada pelo Requerente, importa realçar a alínea g) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA, a qual considera transmissão a título oneroso a afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade isento e, bem assim, a afetação a uso da empresa de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenham havido dedução total ou parcial do imposto.

10. Esta norma prevê, assim, duas situações em que, tendo havido dedução total ou parcial do imposto suportado na aquisição do bem ou dos elementos que o constituem, há lugar a uma operação sujeita a imposto:

- a. na afetação de bem a um setor de atividade isento; e
- b. na afetação ao ativo imobilizado de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

11. A norma consagrada no Código do IVA reflete a faculdade conferida aos Estados-Membros pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), no seu artigo 18.º, de equiparar a entregas de bens efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

- "a) A afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, comprados ou importados no âmbito da atividade da empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do IVA;*
- b) A afetação de bens por um sujeito passivo a um sector de atividade não tributado, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a);*
- c) Com excepção dos casos referidos no artigo 19.º, a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores, no caso de cessação da sua actividade económica tributável, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respectiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a)."*

12. Reportando-nos, de novo, à legislação nacional, realçamos que, conforme esclarecido no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 642/10 (1), a expressão "afetação a um sector de actividade isenta", inserida neste normativo, deve ser interpretada no sentido de acolher a alteração de regime de tributação e não apenas a mudança de atividade exercida, sendo que esta interpretação não resulta de qualquer interpretação analógica ou extensiva, mas sim do espírito da lei, sendo que, no que concerne ao IVA, se terá de atender à sua especificidade e neutralidade.

13. Assim, sempre que da alteração de atividade dos sujeitos passivos resultar que passam a praticar simultaneamente operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem esse direito, donde os bens do ativo imobilizado adquiridos antes da alteração de regime de tributação e utilizados no exercício da atividade se encontram desonerados de imposto, o que põe em causa a sua neutralidade, impõe-se a correção de tal

situação.

14. Os artigos 19.º e 20.º do Código do IVA estabelecem as regras gerais e formalismos a que deve obedecer o direito à dedução dos diversos bens e serviços adquiridos pelos sujeitos passivos no âmbito das suas operações tributadas.

15. Os n.ºs 1 e 3 do artigo 21.º do Código do IVA preveem, em razão da natureza de certos bens e serviços, a exclusão do direito à dedução.

16. Com relevo para a questão em análise relembramos que a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, exclui do direito à dedução o imposto contido nas "(d)espesas 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".

17. No entanto, o artigo 21.º do Código do IVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto relativo às despesas mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a determinados fins.

18. Assim, não se verifica, por exemplo, a exclusão do direito à dedução em determinadas despesas, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo. A alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, dispõe que não se verifica a exclusão do direito à dedução relativamente a: *"(d)espesas 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"*.

19. Por outro lado, em virtude do cenário de incentivo à utilização de viaturas elétricas, resultante da reforma da fiscalidade ambiental estatuída na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, foi o aditamento da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º ao Código do IVA, de acordo com a qual não se verifica a exclusão do direito à dedução de *"(d)espesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC;"*.

20. A Portaria a que se refere o artigo 34.º, n.º 1, alínea e) do Código do IRC, é a Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, alterada pelo artigo 24.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31/12, que estabelece os limites para o custo de aquisição ou valor de reavaliação das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação posteriores a 01/01/2015, e que no caso de viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica é de €62.500 (valor com exclusão do IVA).

21. Consultado o património que consta na Visão Integrada do Requerente disponível na AT verifica-se que este adquiriu, em 2020, um veículo ligeiro de passageiros elétrico, da marca Tesla.

22. O valor de aquisição do veículo, declarado no anexo de fornecedores

preenchido, em virtude do pedido de reembolso efetuado, com a declaração periódica relativa ao primeiro trimestre de 2020, foi de € 48.442,44 (IVA excluído) a que correspondeu o valor de € 11.141,76 de IVA.

23. Considerando este enquadramento inicial e respondendo concretamente às questões enunciadas esclarecemos o que segue nos pontos seguintes.

24. A alteração de afetação, de um bem, no caso particular de um veículo dos enumerados na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, de uma atividade na qual constitui o objeto da exploração, como se verifica na situação em análise (o mesmo encontra-se afeto ao "(t)ransporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros até nove lugares, incluindo o condutor. Actividade de transporte individual e remunerado de passageiros em veículos descaracterizados a partir de plataforma electrónica (TVDE), com recursos a veículos eléctricos (predominantemente, mas não só) contribuindo eficazmente para uma cada vez menor pegada ecológica", para outra atividade em que tal exploração não se verifica, isto é, em que o veículo deixa de constituir o objeto da exploração, origina, regra geral, a obrigação de liquidar imposto nos termos enunciados no artigo 3.º, n.º 3, alínea g) do Código do IVA.

25. Contudo, na situação particular dos veículos mencionados na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA serem movidos a energia elétrica, nos termos da alínea f) do n.º 2 do mesmo artigo, a exclusão do direito à dedução do imposto suportado na aquisição não se verifica, desde que cumpridos os restantes requisitos desta norma.

26. Deste modo e, porque está em causa um veículo elétrico que cumpre os requisitos que permitem o direito à dedução do imposto suportado na sua aquisição, previstos no artigo 21.º, n.º 2, alínea f) do Código do IVA, passando, o Requerente, a exercer outras atividades sujeitas a imposto e dele não isentas, não está obrigado, relativamente à afetação do veículo a essas atividades, a liquidar imposto, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea g) do Código do IVA.

27. O exercício de tais atividades apenas obriga a que apresente, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, uma declaração de alterações, aditando as atividades e respetivos Códigos de Atividade Económica que passa a exercer.

28. Contudo, uma vez que o Requerente refere como uma das possibilidades de atividades a aditar ao seu objeto social a "*compra e venda de propriedades*" importa recordar as implicações desta atividade em sede de IVA.

29. Nos termos do artigo 9.º alínea 30) do Código do IVA as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, são isentas de IVA (2). Isto é, o sujeito passivo, relativamente a estas operações não liquida imposto nas operações ativas, contudo também não pode deduzir o imposto que suporta para a sua realização, conforme resulta da interpretação a contrario do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

30. Desenvolvendo, simultaneamente, operações que conferem direito a dedução do imposto suportado e operações que não conferem esse direito, o sujeito passivo fica enquadrado como sujeito passivo misto.

31. Conforme explicado nos pontos iniciais desta informação, uma das situações previstas no artigo 3.º, n.º 3, alínea g) do Código do IVA, é a afetação de bens por parte dos sujeitos passivos a um setor de atividade isento quando, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou

parcial do imposto.

32. Havendo uma alteração de regime de tributação, passando o sujeito passivo a praticar simultaneamente operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem esse direito, os bens do ativo imobilizado adquiridos antes da alteração de regime de tributação e utilizados no exercício da atividade tributada que se encontram desonerados de imposto, põem em causa a neutralidade imposto.

33. Assim, caso se verifique a afetação da viatura também a esta atividade isenta, impõe-se a correção desta situação, a qual se materializa pela liquidação de imposto no momento da afetação do bem à atividade isenta de IVA. O valor tributável desta operação é, nos termos do artigo 16.º n.º 2 alínea b) do Código do IVA, o preço de aquisição do bem ou, na sua falta, o preço de custo, reportado ao momento da realização das operações.

34. Recordamos que, ficando enquadrado como sujeito passivo misto, no que diz respeito aos bens e serviços utilizados exclusivamente nas atividades isentas o imposto suportado não é dedutível. Contudo, o IVA suportado na aquisição de bens e serviços utilizados exclusivamente nas atividades tributadas (sujeitas a IVA e dele não isentas) continua a ser integralmente dedutível, nos termos e limites dos artigos 19.º a 21.º do Código do IVA.

35. Relativamente aos bens e serviços utilizados simultaneamente na atividade tributada e na atividade isenta, deve deduzir o imposto observando as regras constantes no artigo 23.º do Código do IVA (3).

### III - CONCLUSÃO

36. Se as atividades que o Requerente vai passar a exercer são sujeitas a IVA e dele não isentas, não há lugar a liquidação de IVA pela afetação do veículo a essas atividades na medida em que o imposto suportado na aquisição do veículo foi deduzido nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA

37. Se o sujeito passivo passar a exercer, simultaneamente, atividades que conferem direito a dedução e atividades que não conferem esse direito, a afetação do veículo à atividade isenta origina a liquidação de imposto nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea g) do Código do IVA. Devendo, o Requerente, relativamente à dedução do imposto suportado na aquisição dos bens de utilização mista observar o disposto no artigo 23.º do Código do IVA.

38. Em qualquer dos referidos casos, porque estão em causa alterações constantes na declaração relativa ao início de atividade, o Requerente está obrigado a entregar, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, a respetiva declaração de alterações em qualquer serviço de finanças ou no Portal das Finanças ([www.portaldasfinancas.pt](http://www.portaldasfinancas.pt)).

*(1) Acórdão publicado em Bases Jurídico-Documentais do Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P. ([www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))*

*(2) O artigo 12.º n.º 5 do Código do IVA prevê a possibilidade de os sujeitos passivos renunciarem à isenção prevista no artigo 9.º alínea 30) do mesmo Código, quando efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução. Os termos e condições em que pode ser exercida a renúncia à isenção do IVA nas referidas operações está previsto no Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 21/2007,*

*de 29 de janeiro, alterado pelas Leis n.ºs 67-A/2007, de 31 de dezembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro, 64-B/2011, de 30 de dezembro, 66-B/2012, de 31 de dezembro e 83-C/2013, de 31 de dezembro.*

**(3)** *Esta matéria foi objeto de esclarecimento no Ofício-circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008, elaborado pela Área de Gestão Tributária-IVA, que se encontra disponível no Portal das Finanças (<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/>)*