

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 21º

Assunto: Direito à dedução – Aquisição de uma viatura de 9 lugares, destinada essencialmente a atividades relacionadas com a animação turística, destinadas ao público em geral, momentos lúdicos, de lazer....

Processo: nº **12142**, por despacho de 2017-09-05, da Diretora de Serviços do IVA, por subdelegação da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - QUESTÃO(ÕES) SUSCITADA(S)

1 - A exponente exerce atividades relacionadas com a animação turística, destinadas ao público em geral, momentos lúdicos, de lazer, desportivos e sociais, nomeadamente, pela comercialização, organização e dinamização de rotas temáticas de turismo de natureza, gastronómico, cultural e paisagístico, bem como, visita a museus, palácios e monumentos históricos, outros percursos de descoberta de locais de interesse patrimonial e cultural, organização de experiências em atividades agrícolas, artesanais, gastronómicas e similares.

2 - Neste contexto, propõe-se adquirir uma viatura de 9 lugares, que vai destinar essencialmente ao transporte de clientes (turistas) para os locais/rotas, mas também para deslocações do seu pessoal afeto à organização dos eventos, prospeção de mercado e angariação de clientes, pelo que pretende ser esclarecido quanto às seguintes questões:

a) O imposto (IVA) suportado na aquisição da viatura, bem como das eventuais despesas de conservação e reparação, gasóleo, portagens, estacionamento e outras despesas relacionadas com a viatura, é dedutível?

b) Comercializando "packs" de rotas turísticas, nos quais estão incluídos vários custos como transporte, entradas em museus, alimentação, passagens férreas ou marítimas, entre outros, sem que estes sejam especificados, qual a taxa de IVA a aplicar?

c) O imposto (IVA) suportado com a aquisição/subcontratação dos serviços mencionados na alínea anterior, faturados à empresa, pode ser dedutível?

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

3 - Através de consulta ao sistema informático, verifica-se que o sujeito passivo se encontra enquadrado no Regime Normal de Tributação - Periodicidade Trimestral, desde 2017/04/07, para efeitos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), com o(s) Código(s) de Classificação de Atividade Económica (CAE): "93293 ORGANIZAÇÃO DE ATIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA" (Principal). "47910 COMÉRCIO A RETALHO POR CORRESPONDÊNCIA OU VIA INTERNET" e, "85591 FORMA-

ÇÃO PROFISSIONAL" (Secundários).

III - ANÁLISE DA QUESTÃO SUSCITADA

B. Despesas com viatura

4 - O Decreto-Lei n.º 61/2011, de 6 de maio que estabelece o regime de acesso e exercício da atividade das agências de viagens e turismo, dispõe no n.º 1 do artigo 13.º que: "Na realização de viagens turísticas e na receção, transferência e assistência de turistas, as agências de viagens podem utilizar os meios de transporte que lhes pertençam ou de que sejam locatárias, devendo, quando se tratar de veículos automóveis com lotação superior a nove lugares, cumprir os requisitos de acesso à profissão de transportador público rodoviário interno ou internacional de passageiros, nos termos da legislação que lhes seja aplicável, sem prejuízo do disposto nos números seguintes".

5 - Entende o referido diploma que, para além da sua atividade principal, podem estas empresas efetuar outras atividades próprias tais como: "A receção, transferência e assistência a turistas" (Vd. n.º 1, do artigo 3.º) pelo que, nada obsta a que o eventual serviço de "transfer's" e/ou passeio(s) turístico(s) a efetuar aos seus clientes, possa ocorrer com recurso a viaturas automóveis com características diferentes das anteriormente citadas, ainda que não sujeitas a licenciamento ou certificação.

6 - O exercício de operações tributáveis confere, em regra, o direito à dedução do imposto incluído na aquisição de bens e prestações de serviços necessários à realização dessas mesmas operações, conforme resulta dos n.ºs 1, respetivamente, dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, desde que, conforme o n.º 2 do artigo 19.º, constante em fatura(s) emitida(s) em forma legal (nos prazos e com as formalidades referidas nos artigos 36.º e 40.º, do CIVA), em nome e na posse do sujeito passivo.

7 - Todavia, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se, do direito à dedução o imposto constante em fatura(s) com: *"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. 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 caráter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor"*.

8 - A elaboração desta norma deixa entender a intenção do legislador em excluir do direito à dedução bens/serviços que, pela sua natureza, independentemente de incorporados na atividade produtiva, possam ser suscetíveis de utilização particular (privada), ainda que, a exclusão do direito à dedução seja afastada pelo n.º 2 do mesmo artigo ao referir que esta não verifica quanto a: *"Despesas 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"*. Assim, são abrangidas por este normativo, os revendedores de automóveis, as empresas de 'rent-a-car', as escolas de condução e os

taxistas, conforme se refere no Ofício-circulado n.º 30152/2013, de 16 de Outubro.

9 - Contudo, quando a exploração de "viatura de turismo" constituir objeto da atividade empresarial do sujeito passivo, podem as despesas de aquisição, conservação e manutenção da(s) mesma(s), beneficiar do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, desde que, conste do respetivo registo a indicação do exercício da atividade acessória de transporte de passageiros, através de indicação de CAE específico (ex: CAE 49320 - Transporte ocasional de passageiros em veículos ligeiros), desde que, a sua utilização em regime de exclusividade, afaste, de forma inequívoca, uma eventual utilização particular (privada).

10 - Quanto às despesas relativas a combustíveis, a alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, permite a dedução do imposto suportado nas aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, na proporção de 50%, com exceção dos bens elencados nas subalíneas i) a v) desta mesma alínea, em que o imposto é totalmente dedutível.

11 - Quanto à dedução do IVA suportado com portagens, deve existir o mesmo tratamento que é seguido para as viaturas a que respeitam, ou seja, não é dedutível o imposto (IVA) se a viatura a que respeita a(s) despesa(s) não conferir direito a dedução e, é dedutível se a viatura conferir o direito a dedução, desde que não imputáveis a despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

A. Agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos

12 - A disciplina do Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho (alterado pelo DL n.º 206/96, de 26 de outubro) aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos que atuem em nome próprio perante os clientes e recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

13 - Assim, relativamente aos "packs" de rotas turísticas, sempre que a exponente, para a realização das referidas operações, atuar perante os seus clientes em nome próprio, e recorra à aquisição de bens ou serviços fornecidos por terceiros, deve proceder à aplicação do disposto no citado regime.

14 - Neste sentido, o valor tributável das prestações de serviços efetuadas pelo referido operador turístico é calculado nos termos do artigo 3.º do citado regime, ou seja, é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, com inclusão do IVA.

15 - Também de acordo com o artigo 6.º do mesmo diploma, o imposto devido é calculado mediante a aplicação da taxa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, ao valor tributável (margem), ainda que o imposto suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros inclua IVA a diferentes taxas.

16 - Relativamente ao imposto suportado para a realização das citadas operações, de acordo com os artigos 4.º e 5.º do referido diploma, os

sujeitos passivos não beneficiam da dedução do imposto (IVA) que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas, devendo tais operações ser escrituradas em registo especial.

IV – CONCLUSÕES

17 - Quanto à dedutibilidade do imposto suportado na aquisição, conservação e manutenção de "viatura de turismo", a regra de exclusão referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, é suscetível ser afastada, quando do objeto da atividade do sujeito passivo, possa incluir o transporte ocasional de passageiros (devendo, tal facto constar do registo da empresa: ex: CAE-49320) e, seja afastada de forma inequívoca, uma eventual utilização privada. De notar a referência feita pelo exponente, informando que a aquisição da viatura se destina também: "(...) para deslocações do seu pessoal afeto à organização dos eventos, prospeção de mercado e angariação de clientes", o que afasta, em princípio, o direito à dedução do imposto suportado na sua aquisição.

18 - Quanto a despesas com combustível e portagens, deve seguir-se o disposto nos n.ºs 10 e 11 da presente informação, desde que tais despesas não digam respeito a transportes e/ou viagens de negócios do sujeito passivo ou do seu pessoal.

19 - Quanto à realização de "packs" de rotas turísticas (onde se incluem custos com transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros como transportes, entradas em museus, alimentação entre outros) abrangidos pela disciplina do Decreto-lei n.º 221/85, de 3 de julho, não há lugar à dedução do IVA suportado, devendo o apuramento do valor tributável das prestações de serviços efetuadas, obedecer às regras do citado regime.

20 - As faturas emitidas pelos sujeitos passivos não podem discriminar o IVA e devem conter a menção 'Regime da margem de lucro - Agências de viagens'.