

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 21º

Assunto: Direito à dedução – Aquisição/aluguer de viaturas ligeiras de passageiros, de cinco lugares (5), destinadas ao transporte de clientes (turistas) aos mais variados pontos turísticos, sendo o valor dos transferes/passeios faturado aos clientes.

Processo: **nº 12211**, por despacho de 2017-08-31, 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 artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação:

I - Descrição sucinta da questão em apreço

1. O Requerente encontra-se enquadrado em IVA como sujeito passivo no regime normal, com periodicidade trimestral, pelas atividades com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) "49320 - TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIROS" (Principal) e "79120 - ACTIVIDADES DOS OPERADORES TURÍSTICOS" (Secundário).
2. Apresentou, em Anexo, certificado de registo (n.º 283/2017) 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).
3. Refere que, no exercício da atividade, utiliza viaturas ligeiras de passageiros, de cinco lugares (5), para transporte dos seus clientes (turistas) ao mais variados pontos turísticos, sendo o valor destes transferes/passeios faturado aos clientes. De momento, as viaturas são alugadas mas tem intenção de fazer a aquisição em regime de leasing.
4. Pretende saber se o IVA da aquisição/aluguer 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.

II - Enquadramento em sede de IVA

5. 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.

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 das operações referidas no n.º 1 do artigo 20.º do

CIVA (operações que conferem direito à dedução).

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 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; 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, 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; c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens".*

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.

Tem sido entendimento desta Direção de Serviços 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.

9. No 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.

10. 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 projeto, a data, a hora e o local de partida e de chegada, que exhibirá a qualquer entidade competente que o solicite."

11. Relativamente às despesas de combustíveis efetuadas 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, pode, em conformidade com a subalínea ii) da

alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, deduzir totalmente o imposto suportado nestes consumos;

ii. Caso contrário, o imposto será dedutível na proporção de 50%, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, porquanto os veículos não se enquadram em qualquer das subalíneas da alínea b) do citado artigo;

b) Tratando-se de quaisquer outros combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, designadamente gasolina, o imposto não será dedutível em nenhuma situação, pela exclusão prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

12. Relativamente às despesas com portagens efetuadas com as referidas viaturas, afigura-se que o IVA suportado com as mesmas é dedutível, porquanto não se tratam de despesas associadas 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, mas sim de portagens relacionadas com viaturas cujos encargos, conforme exposto, não estão excluídos do direito à dedução.

III – Conclusão

13. 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).

14. 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), não sendo dedutível, em qualquer situação, caso se trate de qualquer outro combustível, (nomeadamente, gasolina), pela exclusão prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

15. Relativamente às despesas com portagens, efetuadas com as referidas viaturas, o imposto afigura-se dedutível, por estar relacionado com viaturas cujos encargos, conforme exposto, não estão excluídos do direito à dedução.