

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 19º; 20º; 21º

Assunto: Direito à dedução - Exploração e aluguer de embarcações - Aluguer de bens recreativos e desportivos

Processo: nº **12262**, por despacho de 2017-08-30, 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.

1. O exponente solicita informação sobre o direito à dedução na aquisição e manutenção de embarcações de recreio, tendo em conta o seguinte:

"Temos como actividade principal o CAE 82190 execução de fotocópias, preparação de documentos e outras actividades especializadas de apoio administrativo.

Estamos a equacionar exercer como Atividade Secundária a exploração de Embarcações de recreio com o CAE 77210 Aluguer de bens recreativos e desportivos".

2. Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) do requerente verifica-se que se encontra registado com a atividade de "EXEC.FOTOCÓPIAS, PREP.DOCS. E OUT. ACT. ESP. APOIO ADMIN.", a que se refere o Código CAE 82190, da tabela de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, desde 1998.01.01, estando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral.

3. O mecanismo das deduções está previsto nos art.s 19º a 26º do Código do IVA (CIVA), sendo a dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema que tem por finalidade tributar apenas o consumo final.

4. 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.

5. O direito à dedução deveria, em princípio, contemplar a totalidade do IVA suportado a montante, qualquer que fosse a natureza dos "inputs" mas, porque esse direito está relacionado com a realização de operações tributáveis, sempre que as aquisições se destinam a operações isentas ou fora do campo de incidência do IVA (com exceção das previstas na alínea b) do nº 1 do art.20º), tal direito à dedução não se verifica.

6. Por outro lado, além da limitação ao exercício do direito à dedução referida no número anterior, existem, ainda, limitações resultantes da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução está definida no nº 1 do art. 21º do CIVA.

- 7.** A exclusão do direito à dedução, relativamente ao imposto suportado na aquisição dos bens e serviços descritos no nº 1 do art.21º do Código, deriva da natureza dos mesmos que os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.
- 8.** Mesmo quando tais bens ou serviços se destinem a fins empresariais, e a solução mais equitativa fosse a regra geral, no entanto, sendo particularmente difícil o controle da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar polémicas, o legislador entendeu afastar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto, devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando o nº1 do art.21º, um conjunto de bens excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.
- 9.** Assim sendo, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, exclui-se, do direito à dedução do imposto constante em fatura (s), de *"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"*.
- 10.** A leitura do normativo supra referenciado, como já se referiu, 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).
- 11.** O n.º 2 do art.21º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto incluído nas despesas mencionadas no nº 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a fins empresariais.
- 12.** Estipula a alínea a) do nº 2 do art.21º do CIVA, que não se verifica a exclusão do direito à dedução nas *"Despesas mencionadas na alínea a) do número anterior, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto de atividade do sujeito passivo (...)"*.
- 13.** Quanto às viaturas de turismo - cf. alínea a) do nº 2 do art.21º do CIVA - há a considerar as situações em que tais bens ou a sua exploração constituem objeto da atividade do sujeito passivo.
- 14.** É o caso dos revendedores desses bens (ex: stand de automóveis), dos sujeitos passivos com atividade de "transporte de passageiros", aos quais é permitida a dedução do imposto suportado a montante com a sua aquisição e fabrico e demais despesas (ex: reparação, transformação, conservação...). O mesmo acontece com os sujeitos passivos que se dedicam ao aluguer dos referidos bens.
- 15.** O exercício da atividade da requerente compreende, para já, a atividade que está explicitada no ponto 1 desta informação.
- 16.** Verifica-se, assim, que as exceções ao princípio da não dedução do imposto previsto no n.º 2 do art. 21º do CIVA, não tem aplicação no caso

controvertido, pois o objeto da atividade do sujeito passivo é "EXEC.FOTOCÓPIAS, PREP.DOCS. E OUT. ACT. ESP. APOIO ADMIN.". Assim, o imposto suportado na aquisição, locação manutenção e reparação do referido veículo não é suscetível de beneficiar do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA

17. Não obstante, refere que: "está a equacionar exercer como atividade secundária "Aluguer de bens recreativos e desportivos - CAE 77210". Nestes termos, passando a exercer essa nova atividade, deve proceder à entrega de uma declaração de alterações, nela aditando a nova atividade.

18. Assim se o objeto da atividade do sujeito passivo passar a incluir também: "...a exploração e aluguer de embarcações", atividades para as quais as embarcações são necessárias (a sua exploração são o objeto de atividade do sujeito passivo) envolvendo faturação aos clientes com liquidação do imposto (IVA), o imposto suportado na aquisição, manutenção e reparação dos referidos equipamentos é suscetível de beneficiar do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA.

19. Relativamente às despesas de 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 sub-alíneas i) a v) desta mesma alínea, em que o imposto é totalmente dedutível.

20. Relativamente ao imposto suportado na aquisição de gasolina não é, em caso algum, dedutível nos termos da alínea b) do nº 1 do art.21º do CIVA.

III - CONCLUSÃO:

Em face do exposto podemos concluir o seguinte:

21. No caso controvertido, nas condições expostas nos pontos 17 e 18 desta informação, se os bens em questão passarem a constituir o objeto da exploração da atividade do sujeito passivo são, pois, suscetíveis de beneficiar da exceção mencionado na alínea a) do nº 2 do art. 21º do CIVA, pelo que será dedutível o IVA suportado nas despesas de aquisição, locação (seja a locação financeira ou "renting"), conservação, reparação e manutenção dos referidos equipamentos (embarcações).

22. Relativamente ao IVA dos combustíveis, não pode deduzir o IVA suportado na gasolina; O IVA suportado com a aquisição de gasóleo para os referidos equipamentos é dedutível em 50% em conformidade com o disposto na alínea b) do nº 1 do art.21º do CIVA.