

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 21º.
- Assunto: Direito à dedução - Viaturas de 9 lugares (condutor incluído)
- Processo: nº 1073, por despacho de 2010-09-22, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral dos Impostos.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, dispõem de duas viaturas de 9 lugares (condutor incluído) que tiveram modificações obrigatórias e estão devidamente licenciadas pelo IMTT, possuindo todos os requisitos para o transporte colectivo das crianças, incluindo tacógrafo, que se destinam exclusivamente ao transporte das crianças do centro para a escola e vice-versa, sendo este serviço cobrado aos pais.
2. É sua opinião, que sendo as viaturas objecto da actividade comercial do sujeito passivo, enquadram-se no artº 21º do CIVA.
3. Solicita esclarecimento relativamente ao direito à dedução do IVA, de todas as despesas inerentes às referidas viaturas.
4. Após consulta ao sistema de gestão de cadastro do IVA, verifica-se que o sujeito passivo está enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral, com o CAE: 085593, "outras actividades educativas, n.e.", com o tipo de operações que conferem direito a dedução.
5. O mecanismo das deduções está previsto nos artºs 19º a 25º do CIVA, sendo a dedução do imposto pago pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema que tem por finalidade tributar apenas o consumo final.
6. 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 excepção das previstas na alínea b) do nº 1 do artº 20º), tal direito à dedução não se verificará.
7. Por outro lado, além da limitação ao exercício do direito à dedução referida no número anterior, ainda existem limitações derivadas da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução está definida no nº 1 do artº 21º do CIVA.
8. A exclusão do direito à dedução, relativamente ao imposto suportado na aquisição dos bens e serviços descritos no nº 1 do artº 21º do Código, deriva da natureza dos mesmos que os torna não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.
9. 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 n.º 1 do art.º 21.º, um conjunto de bens excluídos do direito à dedução independentemente da sua utilização.

10. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 21.º do Código do IVA, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas *"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 9 lugares, com inclusão do condutor"*.

11. Assim, não é dedutível o IVA relativo a viaturas que, apesar de se dedicarem ao transporte de passageiros, não tenham mais de 9 lugares, com inclusão do condutor.

12. Todavia, o n.º 2 do art.º 21.º do CIVA, estabelece algumas excepções ao princípio da não dedução do imposto relativo a despesas mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afectação a fins empresariais.

13. Estipula a alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º 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 objecto de actividade do sujeito passivo (...)"*

14. Quanto às viaturas de turismo - alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º - há a considerar as situações em que tais bens ou a sua exploração constituem objecto da actividade do sujeito passivo. É o caso dos revendedores desses bens, aos quais é permitida a dedução do imposto suportado a montante na sua aquisição e fabrico e com os serviços prestados (v.g. reparação, transformação, conservação...). O mesmo acontece com os sujeitos passivos que se dedicam ao aluguer dos referidos bens.

15. Verifica-se, que as excepções ao princípio da não dedução do imposto previstas no n.º 2 do art.º 21.º do CIVA, não têm aplicação no caso apresentado, uma vez que o requerente está enquadrado pelo exercício da actividade de "outras actividades educativas, n.e."

16. Conforme determina a alínea b) do art. 21.º do Código do IVA (CIVA), encontra-se excluído do direito à dedução o imposto suportado nas despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com excepção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), de gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%, a menos que se trate dos bens indicados nas diferentes subalíneas I/V, caso em que os consumos de gasóleo, GPL e gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível; I) Veículos pesados de passageiros; II) Veículos licenciados para transportes públicos, exceptuando-se os rent-a-car; III) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou bio

combustíveis, que não sejam veículos matriculados; IV) Tractores com emprego exclusivo ou predominantemente na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola. V) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 KG.

17. Sobre o direito à dedução do IVA correspondente às aquisições de gasóleo, a Direcção de Serviços do IVA emitiu o ofício-circulado n.º 56 622, de 98.05.18, segundo o qual e de acordo com o seu ponto 6, os sujeitos passivos podem beneficiar do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de gasóleo, pela sua totalidade, nos termos da subalínea II) da alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA, se os veículos utilizados na actividade exercida reunirem, cumulativamente, os seguintes requisitos: - Efectuem transportes considerados, nos termos de legislação do Ministério que tutela a área dos transportes, como públicos; -Estejam licenciados, de acordo com a legislação que fixa as condições de licenciamento, para efectuarem transportes públicos.

CONCLUSÃO

18. Face ao exposto, não é dedutível o IVA relativo às despesas referidas na alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA (cf. ponto 10), e respeitantes às duas viaturas de 9 lugares (condutor incluído), para o transporte colectivo das crianças, por falta de enquadramento na excepção da alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA. Relativamente às despesas com o combustível, o direito à dedução está condicionado aos requisitos enunciados nos pontos 16 e 17.