

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea b) do n.º 1 do art. 21.º
- Assunto: Direito à dedução – Em apenas 50% do IVA suportado relativamente ao gasóleo utilizado pelas máquinas industriais rebocáveis, matriculadas.
- Processo: n.º 3316, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-04.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, exerce a atividade de aluguer e venda de máquinas e equipamentos destinados à indústria, lazer, construção e transporte de mercadorias por conta de outrem. Tem registado no seu ativo fixo tangível, máquinas industriais rebocáveis, designadamente gruas, as quais, são alugadas a várias entidades no âmbito da sua atividade.

2. Para a deslocação das referidas máquinas, suporta elevados encargos relativos ao gasóleo, cujos registos são imputados a cada autogrua.

3. As máquinas industriais rebocáveis com peso superior a 300Kg, por imposição do disposto no Decreto-Lei n.º 107/2006, de 8 de junho, devem ser matriculadas.

4. De acordo com a deliberação do Conselho Diretivo do IMTT n.º 1985/2010, de 4 de novembro, foi prorrogado o prazo para atribuição de matrícula às máquinas industriais do tipo autogrua, até à data limite de 31/12/2011, pelo que a requerente procedeu ao início do processo de matrícula das autogruas, remetendo em anexo, a título exemplificativo, o processo de homologação e matrícula de uma autogrua.

5. Antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 107/2006, de 8 de junho, as autogruas não estavam inseridas nos veículos matriculados, pelo que o IVA suportado com os encargos relativos ao gasóleo, era totalmente deduzido, ao abrigo do disposto na subalínea iii) da alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

6. As autogruas são máquinas industriais afetas à atividade operacional da requerente que só podem ser utilizadas exclusivamente para fins industriais e comerciais e, de acordo com o certificado de matrícula, têm uma categoria especial «máquinas industriais».

7. A autogrua tem um peso superior a 3500Kgs.

8. As máquinas industriais, designadamente as autogruas, são veículos matriculados, o que não desvirtua o fim a que se destinam.

9. As autogruas devem fazer parte dos veículos/máquinas cujo direito à dedução do IVA suportado com o gasóleo é de 100%, equiparando-as aos veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 Kgs.

10. Solicita esclarecimento relativamente à faculdade de exercer o direito à dedução da totalidade (100%) do IVA suportado na aquisição do gasóleo das autogruas.

11. O requerente está enquadrado no regime normal com periodicidade mensal desde 2008/08/07, com o CAE 077390, pelo exercício da atividade de "aluguer de outras máquinas e equipamentos ", com operações que conferem o direito à dedução.

12. O mecanismo das deduções está previsto nos artºs 19º a 26º do Código do IVA (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.

13. 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 artº 20º), tal direito à dedução não se verificará.

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

15. De harmonia com o artº 19º do CIVA, só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas e documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados em forma legal, os que contenham os elementos previstos no artigo 36º.

16. Por outro lado, determina o nº1 do artº 20º, que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a), ou nas operações elencadas na alínea b).

17. Relativamente às despesas com o gasóleo, estabelece a alínea b) do nº 1 do art. 21º do CIVA, que se encontra 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 a 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 biocombustíveis, 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"*.

18. Face ao normativo citado, o IVA suportado na aquisição dos referidos combustíveis pode ser dedutível na proporção de 50% ou 100%, consoante o tipo de veículo.

19. Na alínea b) do nº 1 do artº 21º do CIVA, o legislador atendendo à grande utilização no transporte de mercadorias e na indústria, e, tendo

verificado a existência de situações em que os consumos de gasóleo, GPL e gás natural e biocombustíveis, se encontram inequivocamente associados aos inputs necessários ao desenvolvimento das atividades empresariais, fixou em 100%, a dedução plena do IVA que onerou as aquisições destes combustíveis, quando se destinem a qualquer das situações referidas nas subalíneas I) a V).

20. De acordo com as alíneas c), d) e) e f) do artº 3º do Decreto-Lei nº 107/2006, de 8 de junho, entende-se por: c) "Máquina", qualquer máquina industrial ou máquina industrial rebocável; d)"Máquina Industrial", um veículo com motor de propulsão, de dois ou mais eixos, destinado à execução de obras ou trabalhos industriais e que só eventualmente transita na via pública; e) "Máquina industrial rebocável", uma máquina destinada a trabalhos industriais que só transita na via pública quando rebocada e f) "Máquina matriculada", uma máquina portadora de matrícula definitiva, temporária, provisória, de trânsito ou de alfândega.

21. Consultado o IMTT - Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, verifica-se que as máquinas industriais só são admitidas em circulação desde que estejam matriculadas, incluindo-se numa das classes de circulação constantes do anexo II do Decreto-Lei n.º 107/2006, de 8 de junho, consoante a respetiva velocidade máxima, pesos e dimensões e eventuais restrições à circulação.

22. Encontram-se atualmente em fase de admissão à matrícula, todos os tipos de máquinas industriais previstos no Decreto-Lei n.º 107/2006, de 8 de junho, sendo o prazo limite para o processo de atribuição de matrícula diferente consoante o tipo de máquina em causa.

23. A subalínea III), da alínea b) do nº 1 do artº 21º do CIVA, refere-se às "Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, que não sejam veículos matriculados", tendo como requisitos para a dedução integral, para além do tipo de combustível utilizado pelas citadas máquinas, o de não serem veículos matriculados.

24. Assim, tratando-se de máquinas industriais cuja admissão à circulação depende da correspondente matrícula, ao abrigo do DL n.º 107/2006, de 8 de junho, não se verificam as condições que determinam o respetivo enquadramento no dispositivo referido no ponto anterior.

25. Face ao exposto, por falta de enquadramento na subalínea iii) da alínea b) do nº 1 do art. 21º do CIVA, apenas pode deduzir 50% do IVA relativo ao gasóleo.