

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 21º
- Assunto: Direito á dedução – Exclusão - Aquisição e aluguer de motos e motocicletos, utilizados serviços de vigilância e segurança.
- Processo: nº 3479, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-07-16.
- 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.

I - FACTOS APRESENTADOS

1. A Requerente dedica-se ao setor da segurança privada, oferecendo diversos serviços nesta área, desde a consultoria de segurança, a serviços de vigilância e controlo de acessos, segurança residencial, proteção contra incêndios, serviços de transporte, guarda e tratamento de fundos e valores, entre outros.

2. No âmbito da respetiva atividade, tem procedido à aquisição e aluguer de motos e motocicletos, que utiliza na prestação dos referidos serviços de vigilância e segurança.

3. Está, inclusivamente, a ser disponibilizado um novo serviço denominado "Piquete de Intervenção Rápida", no qual se promove a rapidez de resposta em caso de intrusão no imóvel do cliente, através da imediata deslocação do piquete da Requerente ao local, uma vez essencial, ou até mesmo indispensável ao mesmo, sendo este serviço prestado por via da utilização das motos e motocicletos, constituindo um elemento de diferenciação do serviço em face dos concorrentes.

4. Estes veículos são utilizados, em exclusivo, para fins empresariais da Requerente, uma vez que está vedada a sua utilização a título pessoal pelos seus colaboradores, sendo disponibilizados em regime de pool, sem afetação específica a nenhum motorista em particular.

5. Atento o disposto no artigo 21º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, (...) a Requerente não tem procedido à dedução do IVA suportado nas referidas despesas.

6. Tendo em conta que esta exclusão do direito à dedução apenas é afastada quando a atividade do sujeito passivo consista na venda ou exploração dos bens mencionados, conforme consagrado no n.º 2, alínea a), do mesmo artigo, questiona-se se a Requerente, ainda assim, tem a faculdade de deduzir o referido IVA na medida que se verifica uma utilização estritamente empresarial dos referidos veículos que se encontram afetos a uma atividade (prestação de serviços de segurança e vigilância) que confere à Requerente a plena dedução dos seus inputs, não obstante não consistir na exploração direta daqueles veículos.

7. Neste sentido, parece à Requerente que uma interpretação restritiva do referido conceito de "exploração" põe em causa, no seu caso particular, a neutralidade do imposto.

8. Ainda que assim não se considere, uma exclusão liminar e absoluta do direito à dedução das despesas em apreço revela-se ser um meio desproporcionado ao invocado risco de fraude ou de evasão fiscal, resultante do presumível carácter misto destas despesas (privado e profissional) - motivo que levou a que o legislador nacional consagrasse uma derrogação genérica a este direito quanto às despesas desta natureza - essencialmente porque "este risco não existe quando resulta de dados objetivos que as despesas tenham sido efetuadas para fins estritamente profissionais".

9. No limite dever-se-ia pelo menos permitir a dedução do IVA suportado quando o contribuinte comprove a inexistência de fraude ou abuso nestas situações, tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo a defender relativamente a esta matéria considerando que o direito à dedução é um princípio essencial e quase intocável do sistema de IVA, o qual não pode, em princípio, ser limitado por normas internas, devendo as disposições que preveem derrogações a este princípio ser interpretadas restritivamente.

10. Uma exclusão liminar e com carácter geral das despesas em apreço do direito à dedução é desproporcionada quando outros meios, menos atentatórios deste princípio, permitem controlar a utilização dessas despesas, seja, por exemplo, o detalhe que é indicado das mesmas no Anexo L à Informação Empresarial Simplificada (IES).

DO PEDIDO

Com base nos factos descritos, pretende a Requerente obter informação vinculativa quanto às seguintes questões: **a)** Tem a Requerente direito a deduzir o IVA suportado na aquisição, importação ou aluguer de motos ou motociclos, bem como o IVA contido nas despesas relativas à utilização e reparação daqueles veículos, que são essenciais na prossecução da sua atividade e que são utilizados em exclusivo nesse âmbito, enquadrando-se, assim, no disposto no art.º 21º, n.º 2, alínea a) do CIVA? **b)** Em caso de resposta negativa à questão anterior, e uma vez demonstrada a utilização em exclusivo dos referidos veículos para a atividade da Requerente, deverá, em todo o caso, ser admitido o direito à dedução do IVA de acordo com os princípios gerais que presidem a este direito, designadamente com base nos princípios da neutralidade e proporcionalidade, desconsiderando-se assim o disposto no artigo 21º, n.º 1, alínea a) do CIVA por se considerar a sua aplicação no caso em particular da Requerente injustificada e violadora do direito comunitário?"

II - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

1. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente está inscrita para efeitos fiscais com a atividade de "Atividades de segurança privada", a que corresponde o CAE: 80100. Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, com o tipo de operações que conferem direito à dedução.

2. Sendo a atividade exercida pela Requerente, uma atividade sujeita a imposto, o IVA suportado nas operações realizadas a montante é, regra geral, suscetível de dedução, nos termos dos artigos 19º a 25º do Código do IVA (CIVA).

3. A dedução do imposto pago pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, é um elemento central do funcionamento do sistema do IVA, que tem por finalidade tributar apenas o consumo final. O direito à dedução pressupõe que os sujeitos passivos recuperem o IVA suportado em bens e serviços com vista à realização de operações tributadas, até aos limites estabelecidos no CIVA.

4. Assim, tal direito encontra-se desde logo dependente, regra geral, da realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, pelo que não confere direito à dedução o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços que se destinam a operações fora do campo de incidência do IVA ou a operações sujeitas mas isentas de imposto.

5. 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 que os torna suscetíveis de serem utilizados para fins particulares, foram estabelecidas exclusões ao regime geral do direito à dedução, nos termos do art.º 21º do Código do IVA.

6. De acordo com o art.º 21º, n.º 1, al. a) do CIVA, exclui-se do direito à dedução, o imposto contido em: "*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*".

7. Não obstante, o n.º 2 do artigo 21.º do CIVA estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto consagrado no n.º 1 do mesmo artigo. Nos termos desta norma, não se verifica a exclusão do direito à dedução, quando as despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1 "respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo".

8. No presente pedido de informação vinculativa está em causa a possibilidade de dedução do IVA suportado na aquisição, importação ou aluguer de motos ou motocicletas, bem como do IVA contido nas despesas relativas à utilização e reparação daqueles veículos, nos termos do disposto no art.º 21º, n.º 2, alínea c) do CIVA.

9. Esta norma prevê o direito à dedução do IVA contido nas referidas despesas quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo.

10. Deste modo, para que seja possível deduzir o IVA nestes casos, dedução essa que em princípio se encontra vedada conforme a alínea a) do n.º 1 do art.º 21º do CIVA, não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis. Ainda que estes bens sejam utilizados e indispensáveis para a atividade do sujeito passivo, o legislador entendeu

permitir o direito à dedução, apenas nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração desses bens.

11. No caso em apreço, a atividade da Requerente não consiste na venda ou exploração dos referidos veículos, pelo que não se verifica, manifestamente, nenhuma das situações previstas no art.º 21º, n.º 2, alínea a) do CIVA, que permitem o direito à dedução do IVA.

12. Para efeitos desta norma, considera-se que a exploração dos veículos constitui objeto da atividade do sujeito passivo, quando estejam diretamente envolvidos no processo produtivo, isto é, quando esteja em causa uma exploração imediata dos mesmos, da qual resulta a obtenção de contrapartidas diretas dessa exploração.

13. Ficam assim abrangidos, por exemplo, os sujeitos passivos cuja atividade seja a venda, a locação ou a reparação de veículos.

14. Não cabendo a situação em apreço, na exceção à regra da exclusão do direito à dedução, prevista na alínea a) do n.º 2 do art.º 21º do CIVA, e submetida desse modo à previsão geral contida na alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo, cumpre analisar a segunda questão colocada pela Requerente, no que concerne à desconsideração da sua aplicação ao caso concreto, por injustificada e violadora do direito comunitário, designadamente dos princípios da neutralidade e proporcionalidade subjacentes ao sistema do IVA.

15. Como fundamento da sua posição, a Requerente apresenta dois acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no Processo C-177/99 (Ampafrance) e no Processo C-181/99 (Sanofi) e propõe o direito à dedução mediante o controle da afetação destas despesas através do detalho indicado das mesmas no Anexo L à Informação Empresarial Simplificada.

16. Nos referidos processos, os sujeitos passivos efetuaram no exercício da sua atividade comercial, diversas despesas de alojamento, de restaurante, de receção e de espetáculos, em benefício do seu pessoal e de terceiros, tendo deduzido o IVA que incidiu sobre estas despesas. A administração fiscal francesa recusou o direito à dedução e procedeu à liquidação do montante correspondente ao IVA deduzido.

17. Estava em causa a apreciação da validade da Decisão 89/487, do Conselho, de 28 de julho de 1989, que autorizou a República Francesa a aplicar uma medida derrogatória ao direito à dedução, e, concretamente, a amplitude e validade daquela derrogação à luz do princípio da proporcionalidade entre os objetivos fiscais prosseguidos pela Sexta Diretiva e os meios utilizados de combate à fraude e evasão fiscais.

18. O Tribunal de Justiça da União Europeia entendeu que a Decisão 89/487 era inválida, tendo em conta que uma legislação que excluía integralmente do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de receção, de restaurante e de espetáculos, sem que fosse possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução, não constituía um meio proporcionado ao objetivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afetava excessivamente os objetivos e princípios da Sexta Diretiva.

19. Por conseguinte, as exclusões do direito à dedução, do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo, nas aquisições de bens e serviços feitas a

outros sujeitos passivos constituem uma limitação ao princípio da neutralidade do imposto, só possíveis de adotar no direito nacional, nos termos expressamente previstos na Diretiva fundamento do sistema comum do IVA, em vigor em todos os Estados-membros da União Europeia.

20. Constituindo o direito comunitário o fundamento do sistema comum do IVA, as legislações nacionais não podem adotar soluções que lhe sejam contrárias, devendo ainda os Estados-membros atender às decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

21. No caso português, as exclusões ao direito à dedução previstas no artigo 21º do CIVA, foram autorizadas pela cláusula denominada de "congelamento" ou de standstill, prevista no art.º 17º n.º 6 da Sexta Diretiva, e cuja redação era a seguinte: *"O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente diretiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva"*.

22. Esta norma, corresponde ao atual art.º 176º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho (atual Diretiva IVA que reformulou a Sexta Diretiva), que determina o seguinte: *"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão"*.

23. A adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia, ocorreu a 1 de janeiro de 1986, tendo o Código do IVA entrado em vigor na mesma data.

24. Foi ao abrigo da cláusula de congelamento ou de standstill, prevista na Sexta Diretiva, que entraram em vigor as exclusões à dedução, referidas no art.º 21º do CIVA.

25. A opção do legislador nacional, face à dificuldade de distinção entre o uso particular e o profissional, foi no sentido de restringir o direito à dedução do IVA que incide sobre certas despesas, estabelecendo uma presunção de afetação a fins particulares.

26. Na medida em que se trata de uma presunção inelidível, o procedimento proposto pela requerente não tem acolhimento no ordenamento nacional vigente. O princípio da segurança jurídica conduz a que uma informação vinculativa, a prestar no âmbito da concreta situação tributária dos sujeitos passivos, seja apreciada no contexto do quadro legal em vigor.

27. CONCLUSÕES:

- i) A dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos, nas operações intermédias do circuito económico, constitui um princípio fundamental do funcionamento do imposto que tem por finalidade tributar apenas o consumo final;
- ii) As exceções ao direito à dedução constituem derrogações ao princípio da neutralidade, apenas permitidas nos termos estabelecidos na Diretiva;
- iii) O legislador nacional estabeleceu, ao abrigo da cláusula de congelamento ou de standstill, a exclusão do direito à dedução, das despesas contempladas no art.º 21º do CIVA;
- iv) De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código, encontra-se vedada a recuperação do IVA suportado nas despesas relativas à aquisição, locação, utilização, transformação ou reparação de viaturas de turismo, categoria na qual se encontram as motas e motociclos do caso em apreço;
- v) A exceção à regra da limitação do direito à dedução depende da despesa respeitar a bens cuja venda ou exploração constitua o objeto da atividade do sujeito passivo, o que não se verifica neste caso.