

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 21º
- Assunto: Direito à dedução – Aquisição de viatura de mercadorias de 5 lugares e respetivo combustível
- Processo: nº 3685, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-08-07.
- 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. O requerente exerce a atividade de ensino de equitação e outras similares. Adquiriu uma viatura de mercadorias de 5 lugares, a qual se destina ao transporte de cavalos (em reboque apropriado), dos alunos, instrutores e do equipamento para as provas em que participam.

2. Solicita esclarecimento quanto à possibilidade de dedução do IVA suportado na sua aquisição, bem como o respetivo combustível, manutenção, etc, uma vez que se trata de um bem essencial à atividade produtiva da empresa.

3. O mecanismo das deduções está previsto nos artºs 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 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.

5. 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 artº 21º do CIVA.

6. 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.

7. 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).

8. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 21.º do CIVA, 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"*.

9. Quanto à dedutibilidade do IVA suportado nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas, ainda que sejam classificadas no respetivo livrete como sendo de mercadorias, tem sido entendimento destes Serviços o seguinte: **i)** Não é dedutível o IVA relativo a viaturas que, apesar de se encontrarem classificadas como sendo de mercadorias, possuam mais do que 3 lugares (conforme descrição do respetivo livrete), dado que não se destinam unicamente ao transporte de mercadorias, conforme referência intencional por parte do legislador para considerar, ou não, as viaturas no âmbito da exclusão prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA; **ii)** Não é dedutível o IVA relativo a despesas com viaturas ligeiras de mercadorias utilizadas em atividades de índole liberal, pelo facto de não existir conexão entre a utilização das referidas viaturas com o tipo de operações praticadas pelo sujeito passivo, não se verificando o requisito exigido no art.º 20º - n.º 1 do CIVA.

10. O n.º 2 do art.º 21º do CIVA, estabelece algumas exceções ao princípio da não dedução do imposto incluído nas despesas mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo, dada a especificidade da sua natureza e a sua afetação a fins empresariais.

11. Estipula a alínea a) do n.º 2 do art.º 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 (...)"*

12. Quanto às viaturas de turismo - cf. alínea a) do n.º 2 do art.º 21º do CIVA - há a considerar as situações em que tais bens ou a sua exploração constituem objeto da atividade do sujeito passivo.

13. É o caso dos revendedores desses bens (ex: stand de automóveis, taxistas), aos quais é permitida a dedução do imposto suportado a montante com a sua aquisição e fabrico e com os serviços prestados (ex: reparação, transformação, conservação...). O mesmo acontece com os sujeitos passivos que se dedicam ao aluguer dos referidos bens.

14. O exercício da atividade de equitação, a que corresponde o CAE - 8551 ensino desportivo e recreativo - 85510 - compreende as actividades ministradas em campos e escolas, visando a instrução organizada para fins desportivos e recreativos. Inclui a instrução, nomeadamente, de futebol, andebol, ginástica, natação, artes marciais, equitação, jogos de cartas, yoga, assim como as actividades dos instrutores, professores e treinadores.

15. Verifica-se, assim, que as exceções ao princípio da não dedução do imposto previstas no n.º 2 do art.º 21º do CIVA, não têm aplicação no caso

apresentado, uma vez que o requerente está enquadrado com o CAE acima referido, pelo exercício de "atividades de ensino desportivo e recreativo", pelo que, o objeto da sua atividade comercial não é, como se viu no ponto 13 da presente informação, nomeadamente, nem a venda de viaturas nem o seu aluguer.

16. Relativamente ao combustível, nos termos estabelecidos na alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º, encontra-se excluído do direito à dedução *"As 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"*.

17. Assim, caso se trate de gasolina, não se verifica o direito à dedução do IVA suportado, no caso de se tratar de gasóleo, pode deduzir 50% do IVA suportado.

18. Face ao exposto, o imposto respeitante às despesas com a aquisição e manutenção da viatura, por parte de um sujeito passivo com a atividade acima referida, não é dedutível, pelas razões atrás aduzidas.