

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 21º
- Assunto: Direito à dedução - Viatura ligeira de mercadorias de cinco lugares afeta a uma atividade comercial, loja *gourmet*.
- Processo: nº 3845, por despacho de 2012-09-06, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.
- 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

" No seguimento da aquisição de uma viatura ligeira de mercadorias de cinco lugares, cujas características específicas poderão ser analisadas através da cópia do livrete e da fatura de compra disponibilizadas em anexo, pretendemos confirmar o direito à dedução do IVA suportado na aquisição da referida viatura, através da seguinte exposição:

1. A requerente é proprietária de uma loja gourmet, cujo negócio consiste no transporte, recolha (incluindo a apanha) dos produtos por nós rigorosamente selecionados. Pelo que, os seus funcionários e/ou colaboradores se deslocam a determinadas propriedades exercendo a referida atividade agrícola. Após o que, esses produtos são transportados para a aludida loja Gourmet, onde são expostos e comercializados.
2. Por outro lado, realiza ainda vendas/entregas ao domicílio, mediante solicitação dos clientes. A atividade comercial em causa constitui objeto de atividade do sujeito passivo através do CAE 47990.
3. A empresa realiza também trabalhos de campo, executados pelos seus técnicos/colaboradores.
4. Dado que a viatura é utilizada no transporte de mercadorias no âmbito da sua atividade comercial, consideramos que não está excluído o direito à dedução definido na alínea a) do n.º 1 do art.º 21º do CIVA.
5. Por outro lado, considerando que o bem constitui objeto de atividade do sujeito passivo conforme a alínea a) do n.º 2 do art.º 12º do CIVA deverá haver lugar à dedução do imposto suportado."

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 principal de "Formação profissional", com o CAE: 85591, e com as atividades secundárias de: "Com. ret. out. mét., não efect. estab., bancas, feiras un. móv. venda", a que corresponde o CAE: 47990; "Atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal", com o CAE: 69200; e "Outras atividades de

consultoria para os negócios e a gestão", com o CAE: 70220. Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

2. A situação apresentada prende-se com a possibilidade de dedução do IVA suportado com a aquisição de uma viatura afeta a uma atividade tributada (atividade comercial com o CAE: 47990). Sendo a atividade exercida pelo sujeito passivo uma atividade sujeita a imposto, o IVA suportado nas operações realizadas a montante é 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. Assim, de acordo com o art.º 21º, n.º 1, al. a) 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 nove lugares, com inclusão do condutor*".

7. No caso em análise, embora a viatura se encontre classificada no documento único automóvel como ligeiro de mercadorias, dado possuir cinco lugares, não pode ser considerada para efeitos de dedução como exclusivamente destinada ao transporte de mercadorias, na aceção do art.º 21º, n.º 1, al. a) do CIVA. Trata-se de um veículo automóvel misto, uma vez que se destina ao transporte de pessoas e mercadorias, e que sendo misto, por não possuir mais de nove lugares, é considerado como viatura de turismo.

8. 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*".

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. Ficam assim abrangidos, por exemplo, os sujeitos passivos cuja atividade seja a venda, a locação de veículos ou o ensino da condução.

11. No caso em apreço, a atividade da Requerente não consiste na venda ou exploração de 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. 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, encontra-se desse modo submetida, à previsão geral contida na alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo.

13. CONCLUSÕES:

i) 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 encontra o veículo automóvel em causa;

ii) 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 na situação em apreço.