

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 21º

Assunto: Transporte particular de passageiros

Processo: D051 2005159 – despacho do Director-Geral dos Impostos, em 18-09-2007

Conteúdo: O sujeito passivo X, vem solicitar informação vinculativa, sobre o direito à dedução do IVA suportado em despesas com combustíveis, portagens, conservação, manutenção e aquisição de viaturas destinadas ao transporte de passageiros seus clientes. Junta um parecer da Direcção-Geral de Transportes Terrestres.

### EXPOSIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1.Segundo refere, o sujeito passivo X exerce a actividade de *"hotel de apartamentos, serviço de alojamento turístico, restauração, cafetaria, promoção de actividades lúdicas, desportivas, animação e culturais, actividade de ginásio, promoção e realização de passeios turísticos, transporte privado de passageiros, arrendamento de espaços"* e ainda *"a realização de eventos publicitários e prestação de serviços de marketing e publicidade, livraria e papelaria"*.

2.No âmbito da actividade de transporte privado de passageiros efectua exclusivamente o *transfer* dos clientes do hotel para diversos locais, como o aeroporto ou as empresas dos clientes, ou outros destinos solicitados pelos clientes, incluindo passeios turísticos, efectuados em viaturas de turismo afectas exclusivamente ao referido serviço.

3.O serviço de *transfer* e os passeios turísticos são facturados ao cliente, sendo preenchida uma requisição do serviço com indicação do nome, n.º de quarto, destino/local da deslocação, data e valor a pagar. Posteriormente é feita menção do condutor e matrícula da viatura que fez o percurso, e é assinada pelo cliente para suportar a factura.

4.O Parecer da Direcção-Geral de Transportes Terrestres (DGTT), intitulado *"Acesso à actividade de veículos turísticos"*, refere que, nos termos do § 1.º do art.º 1.º do Regulamento de Transportes em Automóveis, aprovado pelo Decreto n.º 37272, de 31 de Dezembro de 1948, *"consideram-se ainda transportes particulares aqueles que, ainda que remunerados, assumem uma função complementar ao exercício do comércio ou industria da entidade transportadora, quando realizados em veículos da sua propriedade"*. Refere ainda o Parecer que, tratando-se de veículos ligeiros, não estão sujeitos a licenciamento ou certificação, porquanto o Decreto-Lei nº 3/2001, de 10 de Janeiro, que exige um certificado a emitir pela DGTT para transportes particulares, só se aplica a transportes de passageiros efectuados por meio de veículos automóveis construídos ou adaptados para o transporte de mais de nove pessoas, incluindo o condutor. Conclui que os serviços de transporte a efectuar pelo hotel serão considerados transportes particulares ou por conta própria, legalmente admissíveis, se prestados exclusivamente aos seus clientes e realizados em veículos ligeiros da sua propriedade.

5.Com base neste Parecer, o sujeito passivo X transporta os seus clientes sem necessitar de qualquer tipo de licenciamento ou certificação, como se de um

transporte particular se tratasse.

6.A questão que se coloca é a de saber se a aquisição de bens e serviços directamente relacionados com as viaturas utilizadas nesta actividade, nomeadamente despesas com aquisição, combustíveis, portagens, conservação e manutenção das viaturas, está ou não excluída do direito à dedução do imposto, pela regra prevista no art.º 21.º do Código do IVA.

7.Refira-se, a propósito, que, nem na exposição em apreço, nem na que deu origem ao parecer da DGTT, são identificados os veículos, apenas se mencionando que se trata de veículos ligeiros com menos de nove lugares, incluindo o condutor, presumindo-se assim tratar-se de viaturas de turismo, na acepção dada pela alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do Código do IVA.

8.O sujeito passivo X encontra-se enquadrado em IVA no regime normal de periodicidade mensal desde 2005.01.01, pelo exercício da actividade de Hotéis - Apartamentos com Restaurante, CAE 055116.

#### **A EXCLUSÃO DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA PREVISTA NO ART.º 21.º DO CIVA**

9.De harmonia com n.º 1 do art.º 19.º do CIVA, o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo no exercício da sua actividade económica. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo essencial, de ordem formal, segundo o qual só confere o direito à dedução o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passados em forma legal os documentos que contêm os requisitos do art.º 35.º do CIVA.

10.Por seu lado, n.º 1 do art.º 20.º do CIVA determina que só poderá deduzir-se o imposto suportado pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da sua alínea a), ou nas operações elencadas na alínea b).

11.De harmonia com o n.º 1 do art.º 21.º, exclui-se do direito à dedução o imposto contido nas despesas relacionadas com a utilização de viaturas de turismo, relativas a:

a)Aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação das referidas viaturas, sendo considerada 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;

b)Combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis. Exceptuam-se as aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL) e de gás natural e biocombustíveis, cujo imposto será dedutível na proporção de 50%, salvo nas seguintes situações, em que será dedutível pela totalidade:

I)Veículos pesados de passageiros;

II)Veículos licenciados para transportes públicos, exceptuando-se os rent-a-car;

III) Máquinas consumidoras de gasóleo, GPL ou gás natural, que não sejam veículos matriculados;

IV) Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola;

V) Veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3.500 kg.

c) Transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens.

12. Esta exclusão do direito à dedução, prevista no n.º 1 do art.º 21.º é, todavia, afastada pelo n.º 2 do mesmo artigo, segundo o qual não se verificará a exclusão do direito à dedução, ou seja, passa a ser dedutível o imposto suportado nas despesas realizadas, designadamente, na seguinte situação:

- As mencionadas na alínea a) do ponto anterior da presente informação, quando a venda ou exploração das viaturas de turismo constitua o objecto da actividade do sujeito passivo, sem prejuízo das normas previstas na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo, para as despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (conforme alínea a) do mesmo n.º 2).

13. 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 poderão 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**

14. Tem sido entendimento desta Direcção de Serviços que, quando a exploração da viatura ligeira de turismo constitui o objecto da actividade comercial do sujeito passivo, pode a mesma beneficiar do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA. No caso presente, o uso das viaturas esgota-se, segundo refere a consulente, nos serviços de *transfer* e passeios turísticos prestados e facturados aos clientes do hotel e, nesta medida, poderão as mesmas ter enquadramento na referida norma legal, desde que se estabeleça um adequado critério de verificação da respectiva utilização. Este poderá ter como base, além dos procedimentos enunciados na exposição do sujeito passivo X, o controlo da quilometragem do veículo em função dos serviços de transporte realizados, nomeadamente, por exemplo, mediante a elaboração de listagens com a identificação do percurso e quilometragem do veículo no início e no termo do serviço realizado e ainda, quando seja o caso, a identificação do cliente e a referência à factura ou documento equivalente que suportou a operação.

15. Partindo do pressuposto do número anterior e tendo em atenção o enquadramento legal explanado na presente informação, afigura-se o seguinte:

I)Relativamente às despesas de aquisição, conservação e manutenção das viaturas de turismo utilizadas exclusivamente na actividade de transfer e transporte dos clientes do hotel, observadas que sejam as condições antes referidas, o imposto será dedutível nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 21.º do CIVA;

II)Relativamente às despesas de combustíveis efectuadas com as mesmas viaturas, teremos as seguintes situações:

a)Tratando-se de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis, o imposto será dedutível na proporção de 50%, porquanto não se encontram reunidas as condições previstas no Ofício-Circulado nº56 622,de 98.05.18, da Direcção de Serviços do IVA, para que se permita a dedução total do mesmo;

b)Tratando-se de quaisquer outros combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, o imposto não será dedutível em nenhuma situação, pela exclusão prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

III)Relativamente às despesas com portagens efectuadas com as referidas viaturas, afigura-se que as mesmas serão dedutíveis, porquanto não se trata de despesas associadas a despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art.º 21.º, mas sim de portagens relacionadas com viaturas que, pelas razões acima expostas, não são excluídas do direito à dedução.