

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 21.º

Assunto: Direito à dedução - Viaturas bi-fuel

Processo: **n.º 24553**, por despacho de 2023-08-24, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: 1. A requerente solicita esclarecimentos sobre o enquadramento em sede de IVA da seguinte situação fiscal:

i) Exerce a atividade principal com o CAE 41200 e secundários CAE 43320, 74900 e 68100 e está enquadrada em sede de IVA, no regime normal mensal por opção.

ii) Pretende aumentar e renovar a sua frota, fruto do aumento da atividade principal e do número de trabalhadores, que leva à necessidade de renovar as antigas viaturas e adquirir novas, para deslocação do pessoal, tendo-lhe sido recomendado a aquisição de veículos com sistema bi-fuel, Dacia Sandero Expression ECO-G 100 bi-fuel (viatura ligeira de passageiros).

iii) Em anexo ao presente pedido consta, como exemplo, uma ficha técnica de um veículo Dacia Novo Sandero Expression ECO-G 100 bi-fuel, onde se verifica que o combustível utilizado pelo mesmo é "Gasolina + GPL".

2. Pretende saber:

- Se pode deduzir o IVA da aquisição dos veículos acima mencionados ao abrigo da alínea do artigo 21.º do Código do IVA (adiante designado de "CIVA");

- Se pode deduzir o IVA, caso a opção de compra, recaia sobre viaturas ligeiras de mercadorias com o mesmo sistema bi-fuel;

- Se pode deduzir o IVA suportado nas aquisições de gasolina e gases GPL;

- Se os gastos inerentes às referidas viaturas (depreciações, combustíveis e outros gastos) estão sujeitos a tributação autónoma.

3. Através dos elementos existentes no cadastro informático do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente se encontra registada, desde 2016.02.19, com as atividades, "CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)", "COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS", "OUT. ACT. CONSULTORIA, CIENTÍFICAS, TÉCNICAS E SIMIL., N.E." e "MONTAGEM DE TRABALHOS DE CARPINTARIA E DE CAIXILHARIA", a que se referem os CAE's 41200, 68100, 74900 e 43320, respetivamente, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, por opção, desde 2020.01.01.

4. De harmonia com o artigo 19.º do CIVA, confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, considerando-se passados em forma legal os que contenham os elementos mencionados no n.º 5 do artigo 36.º e n.º 2 do artigo 40.º (fatura simplificada).

5. O n.º 1 do artigo 20.º do CIVA estipula uma regra genérica do exercício do direito à dedução do imposto que tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

6. Esta regra tem, no entanto, exceções, as quais se encontram previstas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Tratam-se das aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.

7. A alínea a) desta disposição legal, estabelece que as despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, estão excluídas do direito à dedução do IVA.

8. Esta norma considera, ainda, viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente a 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. O exercício do direito à dedução do IVA suportado na aquisição de viaturas ligeiras de mercadorias foi objeto de instruções administrativas divulgadas através do Ofício-circulado n.º 30152/2013, de 16/10/2013, da Área de Gestão Tributária do IVA, referindo o seu ponto 6, o seguinte: "Para efeitos da exclusão do direito à dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, é considerada viatura de turismo, por não se destinar unicamente ao transporte de mercadorias, qualquer viatura ligeira que possua mais de três lugares, com inclusão do condutor".

10. Acrescentando o ponto 7 do mesmo Ofício-circulado, que "não confere direito à dedução o imposto contido nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas com mais de três lugares, com inclusão do condutor ainda que o «tipo de veículo» inscrito no certificado de matrícula seja «mercadorias»".

11. Assim, ainda que se encontre classificada como sendo de mercadorias no respetivo certificado de matrícula (Documento Único Automóvel), se a viatura possuir mais de 3 (três) lugares, dado que não se destina unicamente ao transporte de mercadorias, conforme referência intencional do legislador para considerar ou não as viaturas no âmbito da exclusão prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, não confere direito à dedução o imposto suportado na respetiva aquisição, bem como nas despesas de reparação e conservação.

12. Por outro lado, o n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA estabelece que a exclusão do direito à dedução não se verifica quando as despesas referidas respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo. O referido ofício-circulado vem também esclarecer que nestes casos não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis.

13. O direito à dedução apenas pode ser exercido nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração desses bens, como por exemplo, a venda e/ou locação de automóveis, o ensino da condução ou a exploração

de táxis.

14. Contudo, na sequência da reforma da chamada fiscalidade verde, a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, procedeu-se à alteração das normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, alterando, para o efeito, o Código do IVA, aditando a alínea f) e g) ao n.º 2 do artigo 21.º:

«2 - Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos: (...)

g) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL ou a GNV, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na Portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, na proporção de 50%.»

15. O limite estabelecido como custo de aquisição para viaturas/veículos movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL), ou gás natural veicular (GNV), adquiridos nos períodos de tributação que se iniciem em 01/01/2015 ou após essa data, é de 37.500 €.

16. Quanto ao imposto suportado na aquisição de combustíveis, deve ter-se em atenção o determinado na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, que exclui do direito a dedução o imposto contido em "Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), 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, gasolina, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível (situação que não se verifica neste caso).

17. Em conclusão e respondendo ao questionado pela requerente:

17.1 O imposto suportado na aquisição das viaturas marca Dacia Novo Sandero Expression ECO-G 100, veículos ligeiros de passageiros com sistema bi-fuel (Gasolina/GPL), confere direito à dedução, na proporção de 50%, nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, desde que o respetivo custo de aquisição não exceda os limites fixados na Portaria 467/2010, de 7 de julho (que no presente caso é de 37.500 €) devendo, para o efeito, constar no Documento Único Automóvel (DUA) que o veículo utiliza GPL como combustível.

17.2 Relativamente ao imposto suportado em outras despesas, nomeadamente, de utilização, conservação, manutenção, portagens, etc., das referidas viaturas, não encontrando suporte na alínea g) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, encontra-se excluído do direito a dedução nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do mesmo Código.

17.3 Tratando-se de viaturas ligeiras de mercadorias, na hipótese referida pela requerente:

- o imposto suportado na sua aquisição confere o direito à dedução desde que as mesmas respeitem os condicionalismos previstos no ofício-circulado n.º 30152/2013, de 16/10/2013, nomeadamente, possuam até 3 lugares, independentemente do combustível utilizado. Neste caso, também o imposto suportado nas despesas de utilização, conservação, manutenção, portagens,

etc., será dedutível;

- Caso não respeitem os condicionalismos previstos no ofício-circulado n.º 30152/2013, de 16/10/2013, nomeadamente, possuam mais de 3 lugares (sendo consideradas viaturas de turismo para os efeitos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA), o imposto suportado na sua aquisição confere o direito a dedução, nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, desde que as mesmas utilizem GPL como combustível. No entanto, neste caso, imposto suportado nas despesas de utilização, conservação, manutenção, portagens, etc., não é dedutível.

17.4 Quanto ao imposto suportado na aquisição de combustíveis, deve ter-se em atenção o determinado na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, que exclui do direito a dedução o imposto contido em "Despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50%", concluindo-se, assim, que o imposto suportado na aquisição de GPL para utilização nas referidas viaturas é dedutível na proporção de 50%.

18. Quanto à questão em matéria de tributação autónoma, deve a mesma ser submetida à Área de Gestão Tributária dos Impostos Sobre o Rendimento.