

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.21º - Exclusões do direito à dedução .

Assunto: Direito à dedução do IVA suportado na Locação de Veículos Híbridos Plug-In e critério de limitação do direito à dedução por utilização fora do âmbito da atividade - art. 21º, nº 2 al. f) e art. 4., nº 2 al. a) do Código do IVA

Processo: 30895, com despacho de 2026-09-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A Requerente apresenta-se como sendo uma sociedade cujas principais atividades "consistem na importação e exportação, marketing, venda, distribuição, troca e produção, direta ou indireta, de produtos e artigos farmacêuticos, na aquisição e exploração de patentes, marcas e outros direitos de propriedade intelectual e industrial e na atividade de agência e representação de todo o tipo de sociedades do setor farmacêutico dentro e fora de Portugal", enquadrada, em sede de IVA, no regime normal pelo exercício de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

2. Alega que, no âmbito da sua atividade, disponibiliza viaturas híbridas plug-in ligeiras de passageiros para utilização pelos trabalhadores da empresa, as quais se destinam a suprir necessidades gerais de mobilidade associadas ao exercício da atividade empresarial, não estando afetas de forma individualizada a colaboradores específicos.

3. A Requete refere que as viaturas em causa lhe são fornecidas ao abrigo de contratos de locação financeira com duração contratual previamente definida, que o valor devido a título de locação é fixo e que os contratos não preveem limite máximo de quilometragem.

4. Junta cópia do anexo do contrato nº 3496/1 como exemplo dos contratos de locação a que se refere.

5. Explica que, por considerar verificas as condições legalmente previstas para o exercício do direito à dedução, tem vindo a deduzir o IVA suportado nas contraprestações devidas ao abrigo dos contratos de locação financeira relativos a doze viaturas híbridas plug-in.

6. Não obstante serem predominantemente utilizadas por trabalhadores integrados na estrutura da Requerente e se destinarem a assegurar as necessidades de mobilidade associadas ao desempenho das respetivas funções, admite que possa existir uma componente de utilização privada das mesmas inerente ao uso normal no quotidiano, revelando a existência de uma indissociabilidade entre aquilo que é a utilização exclusivamente profissional e a utilização com carácter meramente particular.

7. Considerando o entendimento vertido no Ofício-Circulado n.º 25088, de 21 de novembro de 2025, a Requerente pretende esclarecer a possibilidade de afastar o critério de quantificação baseado na quilometragem e adotar, em sua substituição, um critério objetivo, anual e proporcional, que permita refletir de forma mais precisa e adequada a afetação das viaturas à realidade económica e funcional da empresa.

8. Para o efeito, a Requerente questiona se poderá adotar um critério anual de limitação do direito à dedução correspondente à não dedução de 1/12 do IVA suportado nas contraprestações dos contratos de locação financeira (não seria objeto de dedução relativamente ao mês correspondente ao período anual de férias), mantendo-se a dedução relativamente ao montante remanescente.

II - ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO

9. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes confirma-se que a Requerente se encontra enquadrada, em sede de IVA, no regime normal com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de "Comércio por grosso de produtos farmacêuticos e médicos" (CAE 46460), estando registada pela prática de operações que conferem o direito à dedução do imposto.

III - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO DA QUESTÃO FACE AO CÓDIGO DO IVA

10. O exercício do direito à dedução e mecanismo das deduções encontra previsão nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA, sendo a dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas operações intermédias do circuito económico, indispensável ao funcionamento do sistema do IVA que tem por finalidade tributar apenas o consumo final.

11. Desta forma, o direito à dedução, pressupõe que os sujeitos passivos recuperem, em regra, o imposto suportado para o exercício da sua atividade económica, ou seja, que tenha sido suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados em operações tributadas, dentro dos limites estabelecidos no citado diploma.

12. Para a respetiva dedução, é condição essencial, de natureza formal, que o imposto se encontre mencionado em fatura emitida na forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo, conforme resulta da alínea a) do número 2 do artigo 19.º do Código do IVA, considerando-se emitidas em forma legal, as faturas que contenham os elementos mencionados nos artigos 36.º ou 40.º, ambos do Código do IVA.

13. Por outro lado, determina o número 1 do artigo 20.º do citado diploma, que só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, bem como, para a realização das operações elencadas na alínea b) da mesma norma.

14. E consideram-se bens ou serviços adquiridos para a realização de operações de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, os diretamente necessários à atividade tributada, ou seja, bens e serviços cuja utilização tenha um nexo direto com a atividade do sujeito passivo e utilizados no exercício da mesma.

15. Acresce que, além das limitações ao exercício do direito à dedução supra indicadas, existem limitações resultantes da natureza dos bens e serviços adquiridos cuja exclusão do direito à dedução está contemplada no artigo 21.º do Código do IVA e que deriva da natureza dos mesmos que os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, independentemente de incorporados na atividade produtiva desenvolvida.

16. De acordo com a alínea a) do número 1 do artigo 21.º do Código do IVA, 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".

17. Não tendo identificado os veículos em concreto, a Requerente refere estarem em causa veículos ligeiros de passageiros, afigurando-se que os mesmos possam configurar viatura de turismo para os efeitos supra identificados.

18. Contudo, o n.º 2 do mesmo artigo permite, em determinados casos e nas condições nele expressas, a dedução total ou parcial, do imposto suportado em algumas despesas.

19. É o caso previsto no disposto na alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA, que vem permitir a dedução do imposto contido nas "Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, 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".

20. A Portaria n.º 467/2010, de 07 de julho, fixou os limites para o custo de aquisição ou valor de reavaliação dos veículos ligeiros de passageiros ou mistos adquiridos nos períodos e tributação posteriores a 01/01/2015, em € 50.000 para veículos híbridos plug-in (valor considerado com exclusão do IVA).

21. Na situação em apreço está em causa a dedução do imposto suportado na locação de veículos híbrido plug-in.

22. Assim, ainda que os veículos em causa configurem uma viatura de turismo para efeitos do IVA, tratando-se de veículos híbrido plug-in e, caso se encontrem preenchidos os requisitos mencionados no ponto 19, o imposto relativo à sua locação será dedutível, não se aplicando a exceção do direito à dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA, que, nessa situação, será afastada por força do enquadramento na alínea f) do n.º 2 do mesmo artigo.

23. No caso em apreço, face à descrição da Requerente e ao único documento que junta e que se identificou no ponto 4, afigura-se que os contratos a que se refere consubstanciam contratos de locação operacional, vulgarmente designados "renting", em que a remuneração engloba a prestação de outros serviços, como seja a gestão de frota, seguro e manutenção, além da mera locação dos veículos.

24. Assim, importa elucidar que, caso os elementos das operações sejam discriminados de forma a permitir identificar o preço de cada elemento pago, o imposto relativo à mera locação dos veículos que reúnam as características mencionadas é passível de dedução nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA.

25. Por sua vez, o imposto suportado nos restantes serviços referentes à manutenção, utilização e reparação dos mesmos não é dedutível, uma vez que a dedução se encontra excluída por via da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA.

26. Neste sentido, e sobre a aplicação da alínea f) do número 2 do artigo 21.º do Código do IVA foi emitido, pela Direção de Serviços do IVA, o Ofício Circulado N.º 25088, de

21/11/2025, a que a Requerente bem se refere, no sentido de melhor esclarecimento e clarificação relativamente ao exercício do direito à dedução em operações com veículos híbridos plug-in, como na situação em apreço.

27. E, conforme decorre da clarificação veiculada no mesmo, o uso de veículos da empresa para fins privados dos colaboradores configura uma prestação de serviços a título gratuito equiparada a operação onerosa, tributável por via do disposto na alínea a) do n.º 2, do artigo 4.º do Código do IVA.

28. A forma de determinação do valor tributável dessa utilização/prestação de serviços, é determinada nos termos do artigo 16.º do Código do IVA, correspondendo ao valor normal do serviço, isto é, ao preço que um adquirente pagaria por um serviço equivalente a um prestador independente, em condições normais de concorrência e no mesmo momento e local, não podendo ser inferior ao custo total suportado na execução da prestação de serviços.

29. No que respeita à limitação do direito à dedução sugerida pela Requerente - adoção de um critério anual de limitação do direito à dedução correspondente à não dedução de 1/12 do IVA suportado nas contraprestações das locações, mantendo-se a dedução relativamente ao montante remanescente - o mesmo não encontra previsão legal.

30. Importa, assim, reforçar que o imposto dedutível deve refletir rigorosamente os bens ou serviços utilizados nas operações tributáveis da Requerente e a exclusão de um mês (1/12) não se afigura adequada a comprovar a efetiva utilização empresarial e privada dos veículos.

31. Cumpre ressaltar que a utilização fora do âmbito da atividade não se circunscreve aos períodos de férias ou dias não laborais. Qualquer uso que não esteja diretamente ligado à atividade - ainda que ocorra em dias de trabalho - configura uma utilização fora do âmbito da atividade.

32. Conforme vertido no citado Ofício-Circulado citado supra, sempre que uma empresa deduz o IVA de um veículo dentro das permissões e dos limites legais e o disponibiliza para uso pessoal dos seus trabalhadores, deve adotar um critério baseado nos quilómetros efetivamente percorridos, apurando rigorosamente a proporção correspondente aos quilómetros feitos no âmbito da atividade empresarial face aos quilómetros de cariz pessoal/fora do âmbito da atividade.

33. Para o efeito, cumpre aclarar a necessidade de um registo fiável que requer a existência de um mapa de quilómetros ou registo de rotas (folhas de viagem) que comprove e quantifique essa utilização mista de forma auditável.

34. Não obstante, podem os sujeitos passivos utilizar outro critério objetivo que atinja o mesmo propósito, sendo que a aplicação do mesmo poderá ser sempre objeto de análise casuística, nomeadamente em sede de inspeção tributária. Note-se que a aplicação de um qualquer critério, seja a imputação proporcional aos quilómetros percorridos proposta no ofício circulado, seja outro admissível, deve ocorrer para determinar o valor tributável da operação equiparada a prestação de serviços como indicado no ponto 27 e não para determinar o montante do imposto dedutível.

III - CONCLUSÃO

35. Face ao exposto, com as premissas supra elencadas, demonstrada a conexão indispensável entre a utilização do veículo em causa e a atividade económica exercida e preenchidos os demais requisitos gerais do direito à dedução, incluindo não se

encontrar excluído por via do artigo 21.º do Código do IVA, tratando-se de despesas relativas à locação de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in cujo custo de aquisição não exceda os limites estabelecidos na Portaria n.º 467/2010, de 07 de julho, o imposto incorrido na mera locação (renda) das mesmas é dedutível, por força do disposto na alínea f) do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IVA.

36. No que respeita à utilização desses veículos fora do âmbito da atividade da Requerente, como no caso da cedência para uso privado dos seus colaboradores, a mesma configura uma prestação de serviços tributável nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, devendo, para determinar o respetivo valor tributável, ser adotado um critério baseado nos quilómetros efetivamente percorridos durante o período de tributação em causa como previsto no Ofício Circulado n.º 25.088, ou qualquer outro critério objetivo que alcance o mesmo propósito ainda que sujeito a análise casuística posterior, não sendo admissível, por falta de previsão legal, utilizar um destes critérios para determinar o montante do imposto a deduzir.