

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.22º - Momento e modalidades do exercício do direito à dedução .
- Assunto: REEMBOLSO DE IVA A SUJEITO PASSIVO COM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM PORTUGAL
- Processo: 27827, com despacho de 2025-03-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente veio apresentar o presente pedido de informação vinculativa referindo que é uma sociedade comercial que exerce, a partir da sua sede, em Espanha, a atividade de camionagem, mais concretamente, o transporte de passageiros em autocarros.
 2. Uma vez que uma parte da sua atividade, exercida a partir de Espanha, está relacionada com o transporte internacional de passageiros, com início em Portugal e destino a outros Estados-Membros da UE (e vice-versa), suporta IVA em Portugal, nomeadamente, o IVA inerente aos abastecimentos de gasóleo e às portagens cobradas pela utilização de autoestradas portuguesas.
 3. A Requerente esclarece que, ao longo dos últimos anos, tem vindo a solicitar, trimestralmente, reembolsos de IVA, ao abrigo da Diretiva n.º 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de 02 e do "Regime de Reembolso do IVA a Sujeitos Passivos não Estabelecidos no Estado Membro de Reembolso", aprovado pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.
 4. Refere, igualmente, que os referidos pedidos de reembolso têm vindo a ser deferidos, com exceção dos respeitantes aos [] trimestres de [], nos valores de []e [], respetivamente, os quais foram objeto de decisões de indeferimento, por parte da Direção de Serviços de Reembolsos (DSR), datadas de dia [].
 5. Acrescenta, ainda, que se encontram pendentes de decisão os pedidos de reembolsos relativos aos [], bem como o respeitante ao []trimestre de [], nos montantes de [], []e [], respetivamente.
 6. Atualmente a Requerente está a preparar o pedido de reembolso relativo ao []trimestre de [] e pretende continuar a solicitar reembolsos relativamente ao ano de 2025 e aos anos seguintes.
 7. A Requerente refere que os fundamentos invocados pela DSR para o indeferimento dos reembolsos referentes aos []trimestres de [], estão relacionados com o facto de a Requerente se encontrar registada em Portugal, com estabelecimento estável em [], para o exercício das atividades a que correspondem os CAE 49392 ("Outros Transportes Terrestres de Passageiros Diversos, N.E.) e 49391 (Transporte Interurbano em Autocarros"), desde [].
 8. A Requerente reconhece que se encontra registada para efeitos de IVA em Portugal e que dispõe de um estabelecimento estável, denominado [], com NIF [].
 9. A Requerente acrescenta que, no momento em que foram proferidos os projetos de decisão de indeferimento dos pedidos de reembolsos referentes aos []trimestres de [] ([[]]), se encontrava registada em Portugal para o exercício das atividades a que correspondem os CAE acima descritos. Acrescenta, igualmente, que no momento em que foram produzidas as decisões definitivas de indeferimento ([[]]), já havia sido alterada a situação cadastral, na medida em que, no dia anterior ([[]]), foi apresentada uma declaração de alterações, alterando o respetivo quadro 8 ("Atividades efetivamente exercidas"), eliminando as atividades a que correspondem os CAE 49392 e 49391 e colocado as atividades efetivamente exercidas em Portugal, ou seja, como atividade

principal, a cedência de pessoal, a que corresponde o CAE 78300 ("Outro fornecimento de recursos humanos"), e, como atividade secundária, a locação de imóveis, a que corresponde o CAE 68200 ("Arrendamento de bens imobiliários").

10. A Requerente refere que, desde a data em que iniciou a atividade em Portugal, dia [], nunca exerceu a atividade de camionagem através do estabelecimento estável, uma vez que a atividade efetivamente exercida por este se limita, quase exclusivamente, à cedência de trabalhadores (motoristas de autocarros) à "matriz", sediada em Espanha, país onde a atividade de camionagem (transporte de passageiros em autocarros), é efetivamente exercida. A título acessório, o estabelecimento estável em Portugal efetua a cedência de um espaço comercial a entidades terceiras, com liquidação de IVA.

11. A Requerente refere que não dispõe em Portugal de quaisquer ativos para o exercício das atividades para as quais se encontrava registada até dezembro de 2024, mormente autocarros, assim como, também, não dispõe de alvará/licença para o exercício das referidas atividades. O estabelecimento estável dispõe de alguns recursos humanos, remunerados através do mesmo e, como tal, fazem os seus descontos salariais em Portugal, nomeadamente em sede de IRS e Segurança Social, estes gastos são repercutidos/faturados pelo estabelecimento estável (NIF PT-[]) à "matriz" (NIF []), a título de cedência de pessoal.

12. A Requerente resume a situação apresentada nos pontos anteriores do seguinte modo: «(...) o IVA suportado em Portugal subjacente aos pedidos de reembolsos anteriormente descritos, bem como aos futuros pedidos que vierem a ser formulados (IVA do gasóleo e das portagens), não está minimamente relacionado com a atividade desenvolvida em Portugal através do estabelecimento estável, a qual, inequivocamente, nada tem a ver com o exercício da atividade de camionagem (transporte de passageiros em autocarros), sendo esta atividade exercida, exclusivamente, a partir de Espanha, pela "matriz", local onde se encontra toda a estrutura que permite que a mesma seja levada a cabo.»

13. Em face da exposição que antecede, a Requerente veio solicitar que sejam esclarecidas as seguintes questões:

«i) A quem devem ser emitidas as faturas relativas aos abastecimentos de gasóleo realizados em território nacional e às portagens cobradas pela utilização de autoestradas portuguesas: ao estabelecimento estável ou à "matriz" espanhola?
ii) Como deve ser solicitado o reembolso do IVA suportado nos gastos anteriormente referidos: através das declarações periódicas do estabelecimento estável, ou, pelo contrário, através dos procedimentos constantes da "Diretiva" e do "Regime Especial"?».

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO PROPOSTO PELA REQUERENTE

14. A Requerente propõe, em resumo, o seguinte enquadramento jurídico-tributário:

« (...)

21. A Requerente entende, salvo melhor opinião, que preenche os pressupostos previstos na "Diretiva" e no "Regime Especial", nomeadamente os previstos nos respetivos art.ºs 3.º e 5.º, respetivamente, para beneficiar do reembolso do IVA nos termos aí previstos.

22. Por tal motivo, afigura-se que serão de manter os procedimentos adotados até aqui, que consistem em continuar a fornecer aos fornecedores (gasolineiras) e prestadores de serviços (concessionários das autoestradas) o NIF ES-[] (atribuído em Espanha à "matriz") e continuar a solicitar reembolsos do IVA suportado em Portugal ao abrigo do "Regime Especial" de reembolso do IVA suportado no estrangeiro, previsto no normativo supra indicado.

23. Com efeito, tendo em conta os factos anteriormente descritos, é seu entendimento que se encontram integralmente cumpridos os pressupostos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 5.º do "Regime Especial", na medida em que, transpondo para o

caso em apreço:

- Quanto à alínea a): O que a lei exige é que a Requerente não disponha de estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações tributáveis, condição esta que se verifica, uma vez que as operações que subjazem ao pedido de reembolso, relacionadas com o transporte internacional de passageiros em autocarros, não são, claramente, imputáveis ao estabelecimento estável situado em Portugal (não sendo exercidas por seu intermédio), mas sim à "matriz" situada em Espanha;

- Quanto à alínea b): Exige-se que a Requerente não tenha efetuado qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços que se considere realizada/localizada em Portugal, com exceção, entre outras, precisamente, de prestações de serviços de transporte isentos por força do art.º 14.º do Código do IVA, tal como sucede no caso em apreço. De facto, tal como já referido, a atividade realizada pela Requerente, conexas com o território português, está relacionada, exclusivamente, com a realização de transportes internacionais de passageiros, com início em Portugal e destino em outros Estados-Membros da UE (e vice versa), transportes esses que, ainda que sujeitos a IVA pela alínea b) do n.º 8 do art.º 6.º do Código do IVA (pela distância percorrida em território português), se encontram isentos de imposto ao abrigo do disposto na primeira parte da alínea r) do n.º 1 do art.º 14.º do Código do IVA. 24. Assim sendo, afigura-se estarem reunidas as condições necessárias, legalmente previstas, para obter o reembolso do IVA suportado em Portugal, uma vez que a atividade exercida pela Requerente, a partir de Espanha, que justifica o pedido de reembolso, é uma atividade que confere o direito à dedução, direito este que não pode ser coartado, sob pena de violação de um direito fundamental inerente ao IVA, o qual, na verdade, constitui a pedra basilar em que assenta o próprio funcionamento do imposto, baseado, como é sabido, no método do crédito de imposto (ou método subtrativo indireto), especialmente quando, como é o caso, inequivocamente, não estão em causa quaisquer situações que envolvam fraude ou evasão fiscal.

25. Acrescenta-se que, salvo melhor opinião, não colhe o argumento de que as aquisições efetuadas em Portugal, que subjazem ao pedido de reembolso em apreço, deveriam ser efetuadas através do n.º de IVA Português (NIF PT[]) e, desse modo, ser pedido o reembolso normalmente através das declarações periódicas do IVA, uma vez que, tal como já referido, tais aquisições não são imputáveis ao estabelecimento estável situado em Portugal, não são realizadas com a sua intervenção, nem têm qualquer relação (direta e imediata) com as operações (ativas) por si realizadas, significando, assim, que, caso tal sucedesse (ou seja, caso fosse utilizado o NIF português), o IVA suportado em Portugal não seria dedutível, por força do disposto no n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA.

26. Posto isto, sabendo-se que a atividade exercida pela Requerente, a partir de Espanha, é uma atividade que confere direito à dedução do IVA, sem quaisquer restrições, afigura-se que tal direito, totalmente legítimo, opere por via do reembolso, em conformidade com a "Diretiva" e com o "Regime Especial" e de acordo com os procedimentos que têm vindo a ser adotados pela Requerente.

27. Acrescenta-se que, tendo em conta as atividades efetivamente exercidas pelo estabelecimento estável, já anteriormente descritas, se entende que, de facto, não existe um estabelecimento estável em Portugal para o exercício da atividade de camionagem, atividade esta que é que é a única que subjaz ao IVA suportado em Portugal, na medida em que, de acordo com o conceito previsto no art.º 11.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15-03-2011 (que estabelece medidas de aplicação da Diretiva n.º 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA), se entende como tal "(...) qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.", requisitos estes que, inequivocamente, não se encontram reunidos, no que toca à atividade de

camionagem, o que, assim sendo, constitui mais um argumento em prol do entendimento que ora se preconiza.

28. Finalmente, cumpre aludir ao disposto no art.º 192º A da "Diretiva IVA" (Diretiva n.º 2006/112/CE), segundo o qual:

"Para efeitos da aplicação da presente secção, o sujeito passivo que disponha de um estabelecimento estável no território de um Estado Membro em que o imposto é devido é considerado sujeito passivo não estabelecido nesse Estado Membro quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) A entrega de bens ou a prestação de serviços tributável é efetuada no território desse Estado Membro;

b) Essa entrega de bens ou prestação de serviços é efetuada sem a intervenção de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado Membro." (Sublinhado nosso)

29. De acordo com a disposição supracitada, não sendo a atividade realizada em Portugal, que subjaz ao IVA suportado em Portugal - isto é, a atividade de transporte de passageiros em autocarros -, realizada com a intervenção do estabelecimento estável, deverá considerar-se que a Requerente configura um sujeito passivo não estabelecido em Portugal, logo, um "sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso", abrangido, como tal, pela "Diretiva" (Diretiva n.º 2008/9/CE) e pelo "Regime Especial".»

III- ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO EM SEDE DE IVA

15. Como ponto prévio à análise das questões apresentadas pela Requerente esclarecemos que a presente informação não aprecia os pedidos de reembolso já efetuados, os quais devem ser analisados em sede própria e os interessados, sempre que não se conformem com as decisões proferidas nessa sede, devem recorrer aos meios de reação legalmente previstos.

16. Assim, a presente informação fica circunscrita à resposta às duas questões concretas enunciadas pela Requerente no seu Pedido, a saber:

A - se as faturas relativas aos abastecimentos de gasóleo realizados em território nacional e às portagens cobradas pela utilização de autoestradas portuguesas, devem ser emitidas ao estabelecimento estável ou à "matriz" espanhola; e

B - se o reembolso do IVA suportado nos gastos referidos no ponto anterior (gasóleo e portagens) deve ser solicitado através das declarações periódicas do estabelecimento estável, ou, pelo contrário, através dos procedimentos previstos no Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, alterado pela Lei n.º 114/2017, de 29/12.

17. No que diz respeito às regras de emissão de faturas recordamos que o artigo 29.º, n.º 1 alínea b) do Código do IVA (CIVA) determina que os sujeitos passivos são obrigados a emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do mesmo Código, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.

18. Por seu turno, o artigo 36.º, n.º 5, alínea a) do CIVA determina que as faturas devem conter, entre outros elementos obrigatórios, os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal.

19. Resulta das regras acima referidas que a entidade a quem devem ser emitidas as faturas é aquela que for, efetivamente, adquirente dos bens ou destinatário dos serviços. Assim, no caso em apreço se os bens ou serviços são adquiridos para as necessidades da atividade relativa ao transporte de passageiros, a fatura deve ser

emitida refletindo essa realidade.

20. Conforme resulta da exposição feita pela Requerente, esta é uma sociedade comercial que exerce, a partir da sua sede em Espanha a atividade de transporte de passageiros, simultaneamente dispõe de um estabelecimento estável em Portugal, desde [], cuja atividade indicada na declaração de início de atividade correspondia ao CAE 49392 ("Outros Transportes Terrestres de Passageiros Diversos, N.E.") e 49391 (Transporte Interurbano em Autocarros)].

21. A Requerente, no âmbito da atividade de transporte de passageiros, suporta IVA em Portugal, na aquisição de gasóleo e portagens.

22. Antes de nos debruçarmos sobre a forma legal adequada à apresentação do pedido de reembolso é importante esclarecer as regras de localização das operações.

23. Com efeito, no seu pedido a Requerente refere que efetua o transporte internacional de passageiros, com início em Portugal e destino a outros Estados-Membros da UE, o que de acordo com as regras de localização das operações significa que aquela efetua operações que são localizadas em Portugal.

24. De acordo com o artigo 6.º, n.º 8, alínea b) do CIVA, as prestações de serviços de transporte de passageiros consideram-se localizadas e são tributadas em Portugal, pela distância percorrida neste país. Contudo, o artigo 14.º, n.º 1, alínea r) do CIVA estabelece que o transporte, entre outros, de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro é isento de IVA.

25. Clarificada a questão sobre a localização das operações e sobre o facto de a Requerente realizar ou não operações no território nacional, cumpre perceber se, face à realidade descrita pela Requerente, o reembolso do imposto suportado em Portugal na aquisição de combustíveis e de portagens pode seguir o Regime do reembolso a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso.

26. O Regime do reembolso a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, foi publicado em anexo ao Decreto-lei n.º 186/2009, de 12 de agosto (1). No seu artigo 1.º, n.º 2 este Regime estabelece que "(o)s sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional têm direito ao reembolso do IVA que suportaram em importações, transmissões de bens e prestações de serviços nele efectuadas, nos termos e nas condições estabelecidos no capítulo III."

27. O capítulo III do Regime começa, no artigo 5.º n.º 1, por determinar que têm direito ao reembolso do imposto suportado em território nacional os sujeitos passivos que, no período a que respeita o reembolso, satisfaçam as seguintes condições:

a) Não disponham em território nacional da sede da sua atividade económica, de um estabelecimento estável, ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, do domicílio ou residência habitual, a partir dos quais tenham sido efectuadas operações tributáveis; e

b) Não tenham efetuado qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços que se considere realizada no território nacional, com exceção:

i) Das prestações de serviços de transporte e dos serviços acessórios do transporte, isentos por força da alínea f) do n.º 1 do artigo 13.º ou dos artigos 14.º e 15.º do Código do IVA; e

ii) Das transmissões de bens e prestações de serviços cujo imposto seja devido pelos adquirentes, nos termos das alíneas e), g) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA e do n.º 5 do artigo 24.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

28. O mesmo Regime, no artigo 6.º, determina que o direito ao reembolso respeita ao imposto suportado pelo sujeito passivo não estabelecido no território nacional, em transmissões de bens, prestações de serviços e importação de bens nele efectuadas, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações correspondentes às referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do CIVA, no n.º 2 do artigo 19.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e na alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-lei n.º 186/2009, de 12 de agosto. De acordo com o n.º 2 exclui-se do direito ao reembolso o IVA suportado nas despesas mencionadas no artigo 21.º do Código do IVA, nas condições aí previstas.

29. A Requerente, conforme resulta do Pedido:

a. Tem um estabelecimento estável em Portugal, através do qual realiza operações tributáveis, nomeadamente, a cedência de um espaço comercial a entidades terceiras, com liquidação de IVA;

b. Efetua através do estabelecimento estável em Portugal a cedência de trabalhadores (motoristas de autocarros) à "matriz", sediada em Espanha; e

c. Realiza transporte de passageiros com início em Portugal e destino a outros Estados-Membros, operações que se consideram localizadas em Portugal, pela distância percorrida neste território, embora sejam isentas de imposto nos termos do artigo 14.º do CIVA.

30. Conforme citado nos pontos anteriores, um dos pressupostos para que o meio utilizado para solicitar o reembolso do imposto suportado em Portugal seja o previsto no Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto (1), é o de que o sujeito passivo que solicita tal reembolso não disponha em território nacional da sede da sua atividade económica, de um estabelecimento estável, ou, na sua falta do domicílio ou residência habitua, a partir dos quais tenham sido efetuadas operações tributáveis.

31. O outro requisito (cumulativo) é o de que o sujeito passivo não tenha realizado em território nacional qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços, a não ser que se trate das operações enunciadas nos pontos i) e ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do Regime em referência.

32. Ou seja, no que interessa para a situação apresentada, a alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do Regime em referência, não inviabiliza o pedido de reembolso por esta via aos sujeitos passivos que tenham efetuado, em território nacional, somente prestações de serviços de transporte isentos por força do artigo 14.º do Código do IVA. Contudo, essas são as únicas operações que o Regime admite que o sujeito passivo tenha efetuado em Portugal.

33. Na situação descrita pela Requerente esta, conforme reconhece, tem um estabelecimento estável em Portugal através do qual realiza operações tributáveis, nomeadamente, a cedência de um espaço comercial a entidades terceiras, relativamente à qual liquida IVA.

34. Deste modo, uma vez que a Requerente possui um estabelecimento estável em Portugal a partir do qual realiza operações tributáveis pelas quais é devedora de imposto, está sujeita em todas as operações que realiza em Portugal às obrigações gerais previstas no CIVA, incluindo as de pagamento do imposto e de entrega da declaração periódica a que se refere o artigo 41.º do CIVA, pelo que o direito à dedução do imposto suportado em território nacional deve, igualmente, seguir as regras previstas neste Código.

35. Em conclusão, a Requerente, possuindo um estabelecimento estável em Portugal a partir do qual realiza operações tributáveis, não reúne as condições para solicitar o reembolso do imposto suportado em território nacional ao abrigo do disposto no Capítulo III do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto (1).

(1) alterado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro