

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.22º - Momento e modalidades do exercício do direito à dedução .

Assunto: Retificação de faturas por lapso na identificação do adquirente e exercício do direito à dedução

Processo: 30676, com despacho de 2026-08-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por (...), de NIPC 980(...), cumpre prestar a seguinte informação:

I - Sobre o Pedido

1. A Requerente é o Estabelecimento Estável (EE) em Portugal de uma sociedade de direito espanhol, devidamente registado, encontrando-se enquadrada no regime normal de IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) 42910 - Engenharia Hidráulica.
2. Refere que entre os anos de 2022 e 2024, diversos fornecedores portugueses emitiram faturas relativas a operações tributáveis localizadas em Portugal com a indicação do número de IVA espanhol da sociedade sede.
3. Por lapso na identificação do adquirente, tais operações deveriam ter sido faturadas ao número de IVA português do respetivo estabelecimento estável, através do qual a atividade foi efetivamente desenvolvida e ao qual os bens e serviços respeitam.
4. A Requerente atesta de forma expressa que a situação em causa respeita exclusivamente à identificação fiscal do adquirente constante das faturas emitidas e declara não existir qualquer alteração à realidade económica das operações, aos bens ou serviços transmitidos, aos valores faturados, às taxas de IVA aplicadas em Portugal, nem ao montante do imposto liquidado e efetivamente já entregue ao Estado.
5. Em resultado da existência da Requerente (estabelecimento estável) em Portugal, a sua sede espanhola viu indeferidos os pedidos de reembolso de IVA apresentados ao abrigo do regime aplicável a sujeitos passivos não estabelecidos, por entendimento da AT de que o imposto suportado deveria ser afeto e deduzido através da própria Requerente.
6. A Requerente pretende, por esse motivo, proceder à regularização documental das operações mediante a emissão de notas de crédito relativas às faturas emitidas ao número de IVA espanhol e a consequente emissão de novas faturas ao número de IVA português do estabelecimento estável.
7. Atento o exposto, a Requerente pretende saber se a situação descrita configura um erro na identificação e enquadramento jurídico-tributário do adquirente, sendo legalmente admissível a correção mediante notas de crédito e novas faturas.
8. Questiona se este procedimento constitui mera regularização documental, sem prejuízo para a arrecadação fiscal e sem impacto financeiro para o fornecedor (caso a anulação e reemissão ocorram no mesmo período declarativo).
9. Pede que se esclareça se a correção deste erro deve ser enquadrada no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA (erro de direito), permitindo ao estabelecimento estável exercer o direito à dedução no prazo de quatro anos contados da data das faturas originais.

II - Análise

10. Para a correta apreciação deste pedido, importa segregar as operações faturadas em duas tipologias distintas, uma vez que a retificação do adquirente acarreta implicações fiscais, prazos de caducidade do direito à dedução e obrigações declarativas estruturalmente diferentes.

A) Operações Internas (Erro de Facto com Imposto já liquidado)

11. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º e da alínea a) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, sendo o adquirente um sujeito passivo do imposto, o fornecedor encontra-se obrigado a emitir fatura contendo a identificação completa e os números de identificação fiscal de ambos os intervenientes.

12. A inserção do NIF da sede espanhola em vez do NIF do estabelecimento estável em Portugal consubstancia um lapso material na identificação do adquirente, inserindo-se no conceito de erro de facto (ou erro formal), uma vez que a realidade material da operação, os valores faturados e as taxas aplicadas permaneceram inalterados.

13. Salienta-se que as faturas em causa titulam operações relativamente às quais foi liquidado IVA português.

14. Partindo do pressuposto factual, atestado pela Requerente, de que o imposto devido foi corretamente apurado, faturado e atempadamente entregue ao Estado pelos fornecedores, não se verifica qualquer erro de direito na liquidação do imposto.

15. O TJUE tem consolidado o entendimento de que o direito à dedução é um princípio fundamental do sistema comum do IVA, que não deve ser coartado por incumprimentos meramente formais (Acórdão Barlis 06, C-516/14).

16. Adicionalmente, no Acórdão Senatex (C-518/14), o TJUE clarificou que a retificação de uma fatura com mero erro formal produz efeitos retroativos. Por conseguinte, o direito à dedução constitui-se no momento em que o imposto se torna exigível, contando-se a partir da data da fatura original, desde que esta tenha sido emitida no prazo legal (artigo 22.º, n.º 1 do CIVA).

17. Tratando-se de um erro de facto na fatura original cujo IVA já tenha sido liquidado, esta retroatividade implica que o prazo de quatro anos para o sujeito passivo deduzir o imposto (primeira parte do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA) se conte ininterruptamente a partir da data dessa fatura inicial (momento do nascimento do direito, nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CIVA), e não da data da sua retificação.

18. No que respeita à regularização documental, importa clarificar que o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA determina a emissão de documento retificativo (nota de crédito ou débito) apenas quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados.

19. Quando a inexatidão não afete esses valores (como é o caso exclusivo de erro no NIF do adquirente), a retificação não deve ser efetuada por nota de crédito por inexistência de previsão legal, em conformidade com o esclarecido no Ofício-Circulado n.º 25120/2026, de 28/07, da DSIVA (V. ponto 5).

20. O procedimento correto obriga a que se proceda à anulação da fatura incorreta no sistema de faturação, com a subsequente emissão da fatura correta.

21. Esta nova fatura deve referir expressamente a data em que os bens ou serviços foram colocados à disposição, bem como a menção à fatura inicial substituída, salvaguardando o momento da exigibilidade do imposto.

22. Nestas circunstâncias, não há lugar, por parte do fornecedor, a qualquer procedimento de regularização ao abrigo do artigo 78.º do CIVA, nem à substituição da declaração periódica (DP).

23. Uma vez promovida a regularização documental com efeitos retroativos sobre a constituição do direito, o estabelecimento estável português adquirente pode exercer o seu direito à dedução do imposto ao abrigo do prazo geral de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, contado a partir do nascimento do respetivo direito (data das faturas originais).

24. Com efeito, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 22.º do CIVA, obtendo agora a posse de documento de suporte idóneo (fatura com o NIF correto), o estabelecimento estável pode inscrever o respetivo IVA dedutível na declaração periódica referente ao período em que as novas faturas lhe forem disponibilizadas (ou em declaração posterior), desde que não seja ultrapassado o referido limite de quatro anos sobre o nascimento do direito à dedução (data da operação original).

B) Operações com Expedição de Bens para Espanha (Transmissões Intracomunitárias de Bens)

i) Requalificação da Operação

25. Diferentemente das operações puramente internas (em que os bens permaneceram em Portugal), nas situações em que ocorreu a expedição física efetiva dos bens para Espanha faturada originalmente à Sede ao abrigo da isenção das Transmissões Intracomunitárias de Bens (TICB), a aferição da legitimidade dessa isenção depende da realidade económica subjacente e da determinação de quem adquiriu o poder de dispor do bem como proprietário no território nacional (Acórdão Teleos, C-409/04)

26. Conforme resulta da jurisprudência do TJUE sobre transmissões e operações em cadeia (EMAG, C-245/04; Toridas, C-386/16; Herst, C-401/18; e Hans Bühler, C-580/16), a indicação formal do NIF da Sede na fatura e o transporte direto para Espanha não garantem, por si só, a aplicação da isenção prevista no artigo 14.º do RITI / artigo 138.º da Diretiva IVA.

27. A qualificação da operação depende do papel material desempenhado pelo Estabelecimento Estável (EE) em Portugal:

- Se o EE atuou como mero agente/intermediário de contacto local da Sede (em nome e por conta desta, sem autonomia decisória, sem assumir os riscos económicos da compra e sem obter o poder de dispor do bem), a venda efetuada pelo fornecedor nacional diretamente à Sede configura uma TICB isenta válida, não existindo qualquer erro a corrigir;

- Se o EE negociou em nome próprio, assumiu os riscos da compra, determinou a aquisição ou interveio materialmente na operação com os seus meios humanos e técnicos locais, considera-se que o EE obteve o poder de dispor do bem em Portugal, sendo o verdadeiro adquirente na origem.

28. Assim, demonstrando-se que o EE em Portugal interveio como adquirente material na compra junto dos fornecedores nacionais, a isenção de TICB na origem fica descaracterizada, devendo a operação inicial ser qualificada como transmissão interna de bens tributada em IVA português (artigo 1.º e n.º 1 do artigo 3.º do CIVA), faturada ao NIF do EE. A manutenção da isenção formal nesta estrutura sem correspondência material poderia ser desconsiderada pela AT por abuso de direito (Halifax, C-255/02).

29. A posterior remessa física dos bens pelo EE de Portugal para a sua Sede em Espanha constitui, esta sim, uma operação assimilada a TICB a cargo do próprio EE, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do RITI (transferência de bens da própria empresa para outro Estado-Membro).

ii) Consequências da retificação e contagem dos prazos

30. A necessidade de retificar a faturação inicial (de TICB isenta faturada à Sede para venda interna tributada faturada ao EE) resulta na omissão total de liquidação de IVA português na origem, configurando um erro de enquadramento jurídico (erro de direito).

31. De acordo com o esclarecido nos pontos 27 e 62 do Ofício-Circulado já referido, tratando-se de imposto liquidado a menos a favor do Estado por erro de direito, o fornecedor deve emitir uma nota de débito pelo valor total do imposto em falta (acrescentando o IVA ao preço acordado).

32. Neste caso, o fornecedor está obrigado a proceder à substituição da(s) declaração

(ões) periódica(s) correspondente(s) ao(s) período(s) em que se deu a exigibilidade original da operação.

33. Relativamente à contagem do prazo para o EE deduzir o imposto suportado a posteriori, aplica-se a jurisprudência do TJUE firmada no Acórdão Volkswagen AG (C-533/16) e o Princípio da Eficácia. Dado que o adquirente esteve materialmente impossibilitado de exercer a dedução por não possuir um documento passado na forma legal em seu nome (com a indicação do NIF português do EE) e com o imposto devidamente liquidado [artigo 19.º, n.º 1, alínea a) do CIVA], o prazo de quatro anos não pode correr antes da efetiva receção do respetivo documento retificativo (Nota de Débito), em linha com o acolhido no ponto 30 do Ofício-Circulado.

34. Nos casos de erro de direito em que não houve qualquer liquidação inicial de IVA, o direito à dedução do adquirente não pode caducar antes de o imposto lhe ser efetivamente debitado e de estar na posse do respetivo documento de suporte.

35. Assim, ao abrigo do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA, o prazo de caducidade de quatro anos para o EE exercer o direito à dedução relativamente às Notas de Débito apenas se inicia no momento em que lhe for disponibilizado o documento retificativo com a liquidação do imposto.

36. Deste modo, mesmo que os fornecedores ultrapassem o prazo de quatro anos desde a data da operação original até emitirem os documentos retificativos, o direito à dedução por parte do EE fica salvaguardado, contando o seu prazo a partir da receção da Nota de Débito.

37. Sendo um sujeito passivo com direito à dedução, o EE pode exercer esse direito inscrevendo o IVA debitado na declaração periódica do período em que receber o respetivo documento retificativo (ponto 28 das referidas instruções da DSIVA).

38. Excecionalmente, e no âmbito do regime transitório em vigor até ao final do ano de 2026, é permitido ao fornecedor regularizar a situação através da emissão de nota de crédito de anulação total da fatura anterior e posterior emissão de nova fatura com liquidação de IVA (pontos 67 a 69 do Ofício-Circulado).

39. Fica clarificado que, caso seja utilizada esta via transitória até final de 2026, aplicam-se por remissão as regras dos pontos 27 e 28 do Ofício: o fornecedor deve proceder à substituição da declaração periódica do período original, mas o EE/adquirente exerce o direito à dedução na declaração periódica do período em que rececionar a nova fatura (sem ter de substituir a sua DP original). A obrigação de dupla substituição de declarações periódicas por ambas as partes só se aplicará se a opção pela reconstituição do histórico for exercida após o termo de 2026 (ponto 70).

40. Por ter assumido a aquisição dos bens em Portugal e a sua posterior expedição para Espanha, o Estabelecimento Estável fica obrigado a cumprir as obrigações declarativas relativas à operação assimilada a TICB (artigo 7.º, n.º 1 do RITI), devendo emitir a correspondente fatura e declarar a operação na sua Declaração Periódica e na Declaração Recapitulativa.

III - Conclusão

41. Relativamente às operações puramente internas, a alteração do NIF da Sede para o NIF do Estabelecimento Estável consubstancia um erro de facto/formal. O IVA já havia sido liquidado e entregue ao Estado, pelo que o encargo fiscal era conhecido desde a origem.

42. Aplica-se a doutrina do Acórdão Senatex (TJUE), segundo a qual a retificação formal de uma fatura opera com efeitos retroativos. Não há lugar à emissão de Notas de Crédito ao abrigo do artigo 78.º do CIVA, devendo o fornecedor anular a fatura no sistema nos termos aplicáveis aos erros formais e emitir nova fatura com o NIF do EE e menção à fatura original, sem substituição de declaração periódica quando esta já tenha sido submetida (Ofício-Circulado n.º 25120/2026, de 28/07, da DSIVA).

43. O prazo de caducidade de quatro anos para o exercício do direito à dedução conta-se ininterruptamente a partir da data da fatura original (n.º 2 do artigo 98.º e n.º 1 do

artigo 22.º do CIVA). Assim, o EE pode exercer o direito à dedução na declaração periódica correspondente ao período em que rececionou a nova fatura, contanto que não tenha terminado o prazo de quatro anos após a data da fatura inicial.

44. Nas operações com expedição efetiva dos bens para Espanha originalmente faturadas como Transmissão Intracomunitária de Bens à Sede, a legitimidade da isenção na origem (artigo 14.º do RITI) depende de quem deteve o poder de dispor dos bens como proprietário.

45. Caso se demonstre que o EE atuou como mero agente da Sede, a isenção de TICB atribuída ao fornecedor é válida. Se o EE interveio materialmente como adquirente, a operação desdobra-se numa transmissão interna inicial ao EE (sujeita a IVA português) e numa subsequente transferência do EE para a Sede (operação assimilada a TICB).

46. Esta correção na origem configura um erro de enquadramento (erro de direito) por omissão total de liquidação de IVA português pelo fornecedor.

47. A correção faz-se pela emissão de Nota de Débito pelo imposto em falta, devendo o fornecedor substituir a declaração periódica do período original. Na via transitória (até final de 2026) de emissão de nota de crédito e nova fatura, mantém-se a obrigação de substituição da DP original apenas para o fornecedor, deduzindo o EE o imposto na declaração do período de receção do documento.

48. Nos casos em que o imposto não foi inicialmente liquidado em fatura emitida em nome do adquirente, aplica-se a jurisprudência Volkswagen AG (TJUE) e o Princípio da Eficácia: estando o EE impossibilitado de deduzir por falta de documento de suporte legalmente idóneo em seu nome, o prazo de quatro anos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA só se inicia no momento em que lhe for disponibilizado o respetivo documento retificativo (Nota de Débito, ou nova fatura na via transitória). Estando demonstrada a boa-fé e a impossibilidade prática de exercício tempestivo, salvaguarda-se o direito à dedução mesmo que a correção ocorra mais de quatro anos após a operação original.

49. O Estabelecimento Estável em Portugal fica obrigado a declarar, relativamente à remessa dos bens para Espanha, uma operação assimilada a TICB (artigo 7.º, n.º 1 do RITI) na sua Declaração Periódica e Declaração Recapitulativa.