

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.6º - Localização das operações .

Assunto: Sujeitos passivos não residentes. Prestações de serviços de aluguer de curta duração. Obrigações de registo e faturação. Inadmissibilidade de retificação agregada de faturas e condições para o exercício do direito à dedução.

Processo: 30761, com despacho de 2026-08-18, 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), com carácter de urgência, por (...), com NIF 980(...), cumpre prestar a seguinte informação:

I - O Pedido

1. (...), é uma sociedade de responsabilidade limitada, com sede na Alemanha, titular do número de identificação fiscal DE (...), encontrando-se registada em Portugal como entidade não residente sem estabelecimento estável, sob o número de identificação fiscal 980(...) (doravante Requerente).
2. A Requerente está enquadrada no regime normal do imposto, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade com Código de Classificação de Atividade Económica (CAE) 077111 - Aluguer de Veículos Automóveis Ligeiros de Curto Prazo, a título principal.
3. Refere que atua como prestadora de serviços de aluguer de viaturas de curta duração.
4. Para o efeito, subaluga veículos contratados a fornecedores locais portugueses (operações B2B) e disponibiliza-os a consumidores finais e turistas (operações B2C), exercendo a sua atividade material em Portugal desde 2024.
5. Esclarece ainda que, por motivos técnicos, obteve o Número de Identificação Fiscal (NIF) português e validou a sua declaração de início de atividade apenas no início de 2026.
6. Consequentemente, as faturas emitidas pelos fornecedores nacionais relativas aos períodos de 2024 e 2025, contendo a devida liquidação de IVA português, foram processadas com a indicação do NIF alemão desta sociedade.
7. Esta pretende ver esclarecidas as condições e os requisitos formais e materiais para o exercício do direito à dedução deste IVA suportado, bem como os passos necessários para a regularização retroativa das suas obrigações declarativas em território nacional desde o início material das operações em 2024.

II - Enquadramento proposto pela Requerente

8. A sociedade propõe um enquadramento assente na distinção de dois modelos de atuação: o modelo "standard", onde atua em nome próprio adquirindo e revendendo os serviços de aluguer (considerando-se adquirente e prestadora para efeitos de IVA, com localização em Portugal); e o modelo "handling agent", onde atua como mera intermediária em nome de parceiros não residentes, operações estas que considera não tributáveis em Portugal.
9. Centrando-se no direito à dedução do IVA suportado no modelo "standard" (cujas faturas de fornecedores locais contêm o seu NIF alemão), esta invoca a jurisprudência

do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), designadamente os Acórdãos Senatex (Processo C-518/14), Barlis 06 (Processo C-516/14), Mahagében (Processo C-80/11) e Ablessio (Processo C-527/11), para defender que o direito à dedução assenta em critérios materiais e não pode ser recusado por exigências formais desproporcionadas.

10. Salienta que a correção individualizada das faturas (anulação e reemissão com o NIF português), conforme o procedimento habitual da AT, é operacionalmente inviável devido ao volume elevado de operações (milhares de faturas).

11. Como solução alternativa, face às limitações práticas manifestadas pelos seus fornecedores para a reemissão massiva, propõe a emissão de documentos retificativos e faturas de substituição de forma agregada (por período), os quais seriam suportados por um anexo detalhado que garanta a reconciliação e o trilho de auditoria das operações subjacentes (referências, datas, valores, faturas originais), questionando a AT sobre a admissibilidade desta via ou de outros meios de prova que supram a falta de correção documental

III - Análise

Localização das Operações

12. Analisando a solução proposta pela Requerente, a correta qualificação das operações em análise exige, em primeiro lugar, a determinação do lugar de tributação.

13. Valida-se o seu entendimento quanto ao modelo "standard": atuando em nome próprio (enquadrável na ficção jurídica do n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, que transpõe o artigo 28.º da Diretiva IVA), de acordo com o estabelecido na regra de localização da alínea f) do n.º 8 do artigo 6.º do Código do IVA (norma que resulta da transposição direta do n.º 1 do artigo 56.º da Diretiva IVA), a locação de curta duração de um meio de transporte (inferior a 30 dias) é tributável no local onde este é colocado à disposição do destinatário.

14. Assim, estas operações consideram-se localizadas e tributáveis em Portugal se as viaturas forem efetivamente colocadas à disposição dos clientes em território nacional, pressupondo-se igualmente, relativamente às operações a montante (locação dos prestadores nacionais a esta entidade), que estas constituem um aluguer de curta duração e que as viaturas são colocadas materialmente à disposição da Requerente em território nacional.

15. Quanto ao modelo "handling agent", confirma-se igualmente que as comissões cobradas a sujeitos passivos não estabelecidos em Portugal se localizam no país do adquirente [artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA].

16. Assumindo que as locações a montante são de curta duração e que a respetiva colocação à disposição ocorre no território nacional, e uma vez que a regra específica de localização definida na alínea f) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA afasta a aplicação das regras gerais de localização (do n.º 6) quer nas relações B2B, quer nas relações B2C, verifica-se que tanto as operações a montante (B2B) como as operações a jusante (sublocação aos clientes B2C) se localizam em Portugal, estando inequivocamente sujeitas a IVA nacional.

Obrigatoriedade de Registo

17. No que respeita à obrigatoriedade de registo, cumpre esclarecer que é o artigo 31.º do CIVA que impõe diretamente o registo a quem pratique operações sujeitas a imposto. O Ofício-Circulado n.º 30235/2021, de 27 de abril, da Área de Gestão Tributária - IVA, não cria qualquer obrigação nesse sentido, limitando-se a explicitar que ficam dispensados dessa obrigação os sujeitos passivos não residentes abrangidos exclusivamente pelas regras de inversão do sujeito passivo.

18. Contudo, como a Requerente realiza em Portugal operações ativas cujos

adquirentes são consumidores finais (operações B2C) e não optou pelo regime especial do Balcão Único (OSS), deixa de ser aplicável essa dispensa, confirmando-se a sua obrigação legal de deter registo fiscal (NIF) e de submeter declarações periódicas em território nacional.

Regularização das Operações a Jusante / B2C

19. No que respeita às referidas operações a jusante praticadas pela Requerente, importa frisar que foram emitidas faturas com o NIF alemão relativamente a serviços localizados em território nacional, nos termos da alínea f) do n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, cujos destinatários são consumidores finais.

20. De acordo com as regras de competência do artigo 35.º-A do CIVA, a emissão de fatura por operações efetuadas em Portugal está, em regra, sujeita à legislação nacional (n.º 1). A exceção prevista para as entidades não residentes (n.º 3) restringe-se exclusivamente aos casos em que a liquidação do imposto recai sobre o adquirente.

21. Como nas operações a consumidores finais essa obrigação não recai sobre o adquirente, afasta-se a referida exceção. Por conseguinte, a faturação destas operações B2C fica inequivocamente sujeita às regras estritas do Código do IVA português.

22. Importa notar que a Requerente não esclarece, no seu pedido, em que moldes faturou os serviços aos consumidores finais nem se procedeu à liquidação do imposto.

23. Independentemente do procedimento adotado, as faturas indevidamente emitidas aos clientes com o NIF alemão violam as regras de faturação nacionais e devem ser substituídas por novas faturas, que deverão conter o número de identificação português e refletir a correspondente liquidação de IVA nacional.

24. Tratando-se de operações ativas já realizadas no passado, o imposto devido deve ficar expresso nas declarações de IVA dos períodos correspondentes à exigibilidade do imposto.

25. Na eventualidade de o IVA português não ter sido expressamente liquidado nas faturas originais, e quando a repercussão do imposto se revele objetivamente inviável (como no caso de adquirentes consumidores finais), considera-se que o imposto devido já está incluído no montante indicado na fatura (cálculo "por dentro"). Isto garante que o sujeito passivo não seja onerado com imposto que não consegue repercutir nos termos do artigo 37.º do Código do IVA.

Operações a Montante e Direito à Dedução / B2B

26. Ultrapassada a questão da tributação das operações ativas, e no que concerne à pretensão de exercer o direito à dedução do IVA suportado [artigo 19.º, n.º 1, alínea a) do CIVA] em território nacional relativo às aquisições efetuadas (operações a montante), confirma-se que o mesmo se efetiva via declaração periódica.

27. A questão central recai sobre o facto de as faturas dos prestadores de serviços não conterem o seu NIF português à data da sua emissão, contrariando o requisito formal do artigo 36.º, n.º 5, alínea a) do CIVA.

28. A inserção do NIF alemão em vez do NIF em Portugal consubstancia um lapso material na identificação do adquirente, inserindo-se no conceito de erro de facto, uma vez que a realidade material da operação, os valores faturados e as taxas aplicadas permaneceram inalterados.

29. A este respeito, a jurisprudência consolidada do TJUE entende que a inobservância de requisitos formais não justifica, por si só, a recusa do direito à dedução, desde que a Administração Tributária disponha de elementos suficientes para verificar que os pressupostos materiais se encontram preenchidos.

30. Contudo, na presente situação, o argumento da Requerente não colhe. A utilização massiva e exclusiva do NIF alemão nas faturas a montante impede precisamente que a AT portuguesa disponha dos elementos necessários para comprovar a realidade

material das operações e, sobretudo, a sua conexão intrínseca ao registo e à esfera da atividade tributável em território nacional.

31. Relativamente à solução documental proposta pela Requerente (emissão de faturas agregadas suportadas por anexos reconciliativos), a mesma carece de suporte legal.

32. A fatura é o documento que titula a operação, garante a rastreabilidade e desempenha um papel fundamental no exercício do direito à dedução do IVA suportado.

33. É para garantir esta função probatória que o n.º 6 do artigo 36.º do CIVA determina expressamente que os documentos retificativos devem conter a "referência à fatura a que respeitam e as menções desta que são objeto de alterações".

34. Decorre desta norma imperativa que a lei impõe uma correspondência unívoca (fatura a fatura) na retificação documental, consubstanciando uma determinação legal expressa que inviabiliza, na sua génese, a emissão de correções agregadas ou a sua substituição por relatórios anexos.

35. O mero volume elevado de faturas a corrigir, invocado pela Requerente, não configura uma impossibilidade material que justifique o afastamento desta norma imperativa. O facto de serem muitas faturas não torna a sua retificação individual impeditiva ou inviável, tratando-se apenas de uma contingência administrativa que não justifica o incumprimento legal nem confere base jurídica para a adoção de um mecanismo atípico de "faturação agregada".

36. No que respeita à regularização documental a efetuar pelos prestadores de serviços, 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.

37. Neste sentido, a retificação de meros erros formais que não afetam o valor tributável nem o montante do IVA liquidado, como é o caso do erro no Número de Identificação Fiscal (NIF), não admite a emissão de nota de crédito. Conforme já esclarecido no Ofício-Circulado n.º 25120/2026, de 28 de julho, da DSIVA, deve proceder-se à anulação da fatura incorreta no sistema de faturação, com a subsequente emissão de uma fatura correta, a qual deve referir expressamente a data da conclusão dos serviços prestados, salvaguardando o momento da exigibilidade do imposto.

38. Sendo a fatura original anulada no sistema e substituída por uma nova, não há lugar à aplicação dos procedimentos de regularização previstos no artigo 78.º do Código do IVA.

39. Consequentemente, não subsiste qualquer necessidade de alteração nas declarações periódicas de IVA dos prestadores de serviços, dado o efeito integralmente neutro da operação.

40. Uma vez promovida a correção documental pelos prestadores, com efeitos retroativos, a Requerente 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 da data do nascimento do direito à dedução, ou seja, da data das faturas originais.

41. A este respeito, importa distinguir o momento do nascimento do direito à dedução das condições para o seu exercício.

42. Embora o direito nasça no momento em que o imposto se torna exigível (nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CIVA e do artigo 167.º da Diretiva IVA), a sua efetiva concretização depende da posse de uma fatura emitida nos termos legais, conforme dispõem o n.º 2 do artigo 19.º do CIVA e o artigo 178.º da Diretiva IVA.

43. Assim, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, o exercício deste direito fica condicionado à posse das faturas validamente emitidas (com a identificação correta do adquirente, no caso), não podendo a dedução do imposto ser efetuada nas declarações referentes aos períodos originais.

Procedimentos Declarativos da Requerente

44. Assim sendo, para a regularização da sua situação fiscal, a Requerente deverá solicitar à AT a alteração da sua declaração de início de atividade de modo a refletir a

data efetiva do início das operações materiais em território nacional.

45. A Requerente deve, em seguida, submeter as declarações periódicas respeitantes aos períodos passados relevando as liquidações do IVA relativas às operações ativas (B2C) nas datas da respetiva exigibilidade.

46. No que concerne à concretização declarativa do imposto suportado nas aquisições (operações B2B), a Requerente poderá deduzir o imposto suportado a montante na declaração do período (ou de período posterior) àquele em que se verificar a efetiva receção das novas faturas emitidas com o NIF português, salvaguardando-se o limite do prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

IV - Conclusão

47. A atividade desenvolvida pela Requerente consubstancia-se em operações localizadas em território português, estando obrigada à liquidação de IVA aos seus clientes B2C (modelo standard).

48. Por consequência, está legalmente obrigada ao registo para efeitos de IVA em Portugal, não beneficiando da dispensa de registo, uma vez que não realiza exclusivamente operações sujeitas a reverse charge e não optou pelo regime especial OSS.

49. Tratando-se de locações de curta duração localizadas em Portugal cujos destinatários são consumidores finais, a competência em matéria de faturação é ditada pelo Código do IVA português.

50. Deste modo, as faturas relativas a estas operações têm de ser substituídas, procedendo-se na nova fatura à correspondente liquidação de IVA com a indicação do NIF português.

51. Na eventualidade de o imposto não ter sido expressamente liquidado nas faturas originais, e sendo inviável a sua repercussão aos consumidores finais, deve assumir-se que o imposto devido já se encontra incluído no preço efetivamente praticado (sendo o seu montante apurado "por dentro").

52. O imposto assim liquidado deverá ser reportado e entregue ao Estado através da submissão das declarações periódicas correspondentes aos períodos da respetiva exigibilidade.

53. Relativamente ao IVA suportado nas aquisições aos prestadores de serviços portugueses, a indicação do NIF estrangeiro em vez do NIF português configura um lapso material (erro de facto) na identificação do adquirente.

54. Embora a jurisprudência do TJUE salvaguarde o direito à dedução perante erros formais, no caso em apreço a exclusividade do NIF alemão retira à AT precisamente a capacidade de escrutínio e de verificação da ligação das operações à atividade da Requerente em Portugal.

55. Face a esta incapacidade de verificação centralizada, a solução proposta pela Requerente (emissão de documentos agregados) não encontra suporte legal. Por imperativo do n.º 6 do artigo 36.º do CIVA, a retificação tem de ser efetuada estritamente fatura a fatura.

56. A regularização documental por parte dos prestadores de serviços deve ser concretizada através da anulação da fatura incorreta no sistema de faturação e da subsequente emissão de uma nova fatura com o NIF português da Requerente.

57. Após solicitada a alteração do início de atividade, a Requerente deve entregar as declarações periódicas em falta, apurando o IVA devido pelas operações B2C passadas.

58. Relativamente ao IVA suportado a montante, e nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CIVA, a Requerente poderá exercer o direito à dedução na declaração do período (ou de período posterior) àquele em que se verificar a efetiva receção das novas faturas emitidas com o NIF português, salvaguardando-se o limite do prazo de quatro anos definido no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.