

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 6º
- Assunto: Localização das operações – Sujeito passivo na Holanda onde importa bens, os quais são vendidos a consumidores finais em território nacional, através de site online, de acordo com várias condições de colocação dos mesmos.
- Processo: nº 2885, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-02-29.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «**A**...», presta-se a seguinte informação.

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

1. A requerente, na qualidade de consultor fiscal e representante de uma sociedade de direito holandês, solicita informação vinculativa sobre o enquadramento em IVA das operações que esta pretende realizar no âmbito da atividade a iniciar no mercado europeu e que se consubstancia na "venda de suplementos nutricionais e produtos para cuidados de pele", nomeadamente se são abrangidas pelas regras das vendas à distância.
2. O produto será importado na Holanda e depois enviado a partir da Holanda para o destino final, clientes particulares (consumidores finais) em Portugal.
3. A sociedade de direito holandês (fornecedora dos bens), prevê a criação de uma estrutura, em que a entrega dos produtos será efetuada por uma entidade terceira, uma empresa transportadora.
4. Prevê que a estrutura venha a funcionar da seguinte forma:
 - i) o cliente visitará o site online da empresa holandesa;
 - ii) o cliente selecionará os produtos que deseja comprar;
 - iii) quando o cliente tiver selecionado os produtos que deseja comprar, terá as seguintes opções de entrega: **a)** recolher as próprias mercadorias no armazém da empresa transportadora na Holanda; ou; **b)** entrega da mercadoria num endereço a indicar na Holanda; ou, **c)** contratar serviços de empresa transportadora para casos de transportes internacionais (fora da Holanda).
5. No que diz respeito às opções de entrega, o cliente irá confirmar a sua preferência online. No caso da opção c) vai ficar muito claro no site que o cliente está a contratar uma entidade separada (empresa transportadora) para o serviço de entrega.
6. Serão mencionados e colocados à disposição do cliente em relação ao serviço da empresa transportadora e ao fornecimento efetuado pela empresa holandesa, termos distintos e condições de fornecimento e entrega.
7. Se o cliente optar por contratar os serviços de transporte e após confirmação de que leu os termos e condições e deseja continuar, então o custo do transporte internacional será adicionado ao valor total da

mercadoria, a ser cobrado pelo fornecedor dos bens, sujeito passivo holandês.

8. Tendo em conta que o cliente irá pagar tanto o fornecimento de mercadorias efetuado pelo sujeito passivo holandês, como os serviços de entrega por parte da empresa transportadora utilizando um único cartão de débito ou de crédito, o fornecedor dos bens, irá recolher o dinheiro total, atuando como agente por conta da empresa de transporte. Refere que esta situação vai ficar muito clara para o cliente na confirmação online da ordem de compra e nos termos e condições.

9. Após a receção de todas as ordens de clientes do fornecedor dos bens, a empresa de transporte será responsável pela recolha, embalagem e rotulagem de todas as vendas online feitas por aquela.

10. O cliente irá contratar o serviço de transporte separadamente da aquisição dos bens. O IVA holandês será adicionado às tarifas de fornecimento a clientes dos Estados membros.

11. Os valores cobrados e recolhidos pela fornecedora dos bens em nome da empresa de transporte serão remetidos periodicamente nos prazos a acordar pelas duas partes.

12. O sujeito passivo fornecedor dos bens, irá cobrar à empresa de transporte os seus serviços de agente, acrescidos de IVA. Por sua vez a empresa de transporte irá liquidar IVA holandês sobre os seus serviços de entregas aos clientes. Se o cliente for sujeito passivo de IVA registado num Estado membro e posteriormente, solicitar uma fatura de IVA, então qualquer IVA contabilizado será devolvido sob apresentação de prova do número de registo de IVA comunitário.

ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

13. A requerente entende que a colocação dos bens à disposição do cliente por parte do fornecedor é efetuada na Holanda.

14. Na transmissão dos bens, será devido IVA holandês, atendendo a que o cliente final será, em princípio, consumidor final (não sujeito passivo).

15. O serviço de entrega dos bens para territórios internacionais (fora da Holanda) é contratado separadamente com outra entidade, uma empresa transportadora.

16. Entende que não são aplicáveis as regras das vendas à distância, pois o sujeito passivo fornecedor dos bens é apenas responsável pela transmissão dos bens (ocorrendo esta na Holanda), não entregando nem sendo responsável pela entrega de qualquer bem.

17. Existe um contrato distinto, com a empresa transportadora, para a entrega dos bens fora do território da Holanda.

18. Face ao exposto, entende que a colocação dos bens à disposição por parte do fornecedor, não ocorre em território nacional e, por conseguinte, não são aplicáveis as regras de vendas à distância.

ENQUADRAMENTO LEGAL DAS VENDAS À DISTÂNCIA

19. As designadas vendas à distância encontram-se regulamentadas nos artigos 10º e 11º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), em conformidade com o disposto nos artigos 33º e 34º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

20. Considera-se que existe vendas à distância (por encomenda feita por via postal, telecompras, internet ou outro processo) quando, entre outros requisitos, o sujeito passivo transmite bens móveis corpóreos expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente noutro Estado membro.

21. Um dos objetivos deste regime particular visa corrigir a aplicação do princípio da tributação no país de origem às aquisições de bens efetuadas por particulares em outros Estados membros.

22. Para além deste objetivo, estabeleceram-se regras de localização específicas para as vendas à distância, cujo princípio geral é o da tributação no destino, pretendendo-se evitar distorções de concorrência pelo facto de as taxas de IVA serem diferentes nos vários Estados membros.

23. Contudo, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, determina nos seus artigos 33º e 34º que até um determinado limiar, fixado para cada Estado membro, as transmissões de bens são localizadas no território do Estado membro onde se inicia a respetiva expedição ou transporte, isto é, são tributadas na origem.

24. Assim, no que se refere às transmissões de bens efetuadas ao abrigo deste regime por fornecedor, sujeito passivo em outro Estado membro, que devam ser localizadas/tributadas em território nacional (tributação na origem) encontra-se atualmente fixado o limiar de € 35.000,00.

25. Para que este regime particular das vendas à distância seja aplicado é necessário que, simultaneamente, estejam reunidas as seguintes condições: **i)** Os bens sejam expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta com destino ao adquirente; **ii)** Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar ou bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo; **iii)** o adquirente seja um particular ou uma entidade não abrangida pelo regime geral de tributação no Estado membro de chegada da expedição ou transporte dos bens.

26. Conforme se infere, ainda que se trate de adquirente particular, para existir uma venda à distância é ainda necessário que o transporte dos bens seja efetuado pelo fornecedor ou por um terceiro por sua conta. Assim, desde que o fornecedor intervenha mesmo que a título indireto, o regime é aplicável. Pelo contrário, se o cliente se encarregar do transporte, não se aplica tal regime.

27. Por sua vez, o regime das vendas à distância não é aplicável, seja qual for a natureza dos bens transmitidos, quando o adquirente for: **i)** um sujeito passivo de imposto que efetue operações sujeitas com direito à dedução, ou seja, quando for um sujeito passivo enquadrado no regime normal do IVA; **ii)** uma entidade que, embora suscetível de beneficiar do regime derogatório previsto no artigo 5º do RITI, esteja sujeita a imposto por ter ultrapassado o limiar aí fixado ou por ter optado pelo regime de tributação no destino.

28. Importa, ainda, referir no que respeita aos procedimentos descritos no pedido e referenciados nos pontos 7, 8, 9, 10, 11 e 12 desta informação e

que se consubstanciam em obrigações, nomeadamente de faturação, quer dos bens, quer dos serviços de transporte, tratando-se de sujeitos passivos que não se encontram registados em território nacional, devem tais questões ser colocadas junto da Administração Fiscal da Holanda.

29. Não obstante, e fazendo uma abordagem à localização das prestações de serviço de transporte, considera-se transporte intracomunitário de bens o transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados membros diferentes, conforme alínea e) do n.º 2 do art.º 1.º do Código do IVA (CIVA).

30. Ora, o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) encontra-se estabelecido na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, tendo esta sofrido alterações pelo artigo 2º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, no que respeita ao lugar das prestações de serviços. Tais alterações foram transpostas para a ordem jurídica interna pelo Decreto-Lei 186/2009, de 12 de Agosto.

31. Face às citadas alterações o artigo 6º do Código do IVA, passou a estabelecer as duas regras gerais a seguir indicadas, definidas pelas alíneas a) e b) do nº 6 daquele artigo, sem prejuízo das exceções aplicáveis às operações descritas nos números seguintes (7 a 12) do mesmo artigo: i) Serviços prestados a um sujeito passivo - Esta operação é localizada e tributada no local da sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do adquirente, para qual os serviços são prestados, (quer seja da Comunidade ou fora da Comunidade), independentemente do local onde se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio do prestador, nos termos da alínea a) do nº 6 do artigo 6º. ii) Serviços prestados a não sujeitos passivos - Esta operação é localizada e tributada no Estado membro da sede da atividade do prestador dos serviços ou do estabelecimento estável ou, na sua falta, do domicílio, a partir do qual os serviços são prestados, nos termos da alínea b) do nº 6 do artigo 6º.

32. Assim, sendo o adquirente dos serviços de transporte intracomunitário um particular, e o lugar de partida ocorrer fora do território nacional, o disposto na alínea b) do nº 6 do artigo 6º não tem aplicação, sendo o serviço tributado/localizado no lugar de partida do transporte, conforme alínea b) do nº 9 do artigo 6º do CIVA.

CONCLUSÃO

33. O regime particular das vendas à distância, efetuadas a partir de outro Estado membro, encontra-se regulamentado no artigo 11º do RITI, sendo sujeitas a imposto em território nacional, as vendas à distância que simultaneamente reúnam as seguintes condições:

- a) Os bens tenham sido expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta;
- b) O adquirente for um particular, um sujeito passivo totalmente isento ou ainda o Estado ou outra pessoa coletiva de direito público;
- c) Os bens não sejam meios de transporte novos, bens sujeitos a instalação ou montagem, nem bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo;

d) O valor global das vendas, líquido de imposto, tenha excedido no ano civil anterior ou no ano civil em curso €35 000,00, ou ainda, que não tenha excedido esse montante, se o vendedor tiver optado pela sua tributação em Portugal (no destino).

34. Verificadas as condições referidas, o vendedor, sujeito passivo noutro Estado membro, tem que se registar ou nomear representante em Portugal, conforme estabelece o artigo 24º do RITI.

35. Se, pelo contrário, não se verificarem as condições, nomeadamente o total das vendas à distância efetuadas a partir de outro Estado membro com destino a Portugal, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, não tiver excedido o limiar de €35 000,00 (limiar fixado para Portugal) e o vendedor não tiver optado pela sua tributação no destino, as vendas à distância consideram-se localizadas/tributadas no Estado membro do vendedor.

36. Contudo, no caso exposto, a requerente refere que o transporte é efetuado por uma entidade terceira, uma empresa transportadora, não sendo este serviço da responsabilidade do fornecedor dos bens, facto que afasta, desde logo, a possibilidade de aplicação do regime especial previsto no artigo 11º do RITI.

37. Por outro lado, não é claro que o adquirente dos bens seja um particular, pois o requerente no enquadramento fiscal que fez da situação menciona no ponto 6 "Assim, dado que o cliente final será, em princípio, consumidor final (não sujeito passivo de IVA) então será devido IVA holandês na venda dos bens.

38. Importa assim referir que, caso o adquirente dos bens seja um sujeito passivo do imposto em território nacional, tal operação consubstancia uma aquisição intracomunitária de bens, tributada em território nacional, pois conforme determina o artigo 3º do RITI, considera-se, em geral, aquisição intracomunitária, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.

39. Neste caso, no que respeita à transmissão efetuada pelo sujeito passivo holandês, a diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11, em consonância com a regra geral de tributação no país de destino, estabelece no n.º 1 do seu art. 138.º que os Estados membros, nas respetivas legislações nacionais, devem isentar as transmissões de bens expedidas ou transportadas para outro país comunitário, com destino a um sujeito passivo aí abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens e que tenha utilizado o respetivo número de registo para efetuar a aquisição.

40. A verificar-se a situação prevista no art.º 138.º, n.º 1 da Diretiva 2006/112/CE (transmissão intracomunitária de bens, com origem na Holanda e destino em Portugal) e sendo válido o número de identificação fiscal do vendedor, o adquirente efetua uma aquisição intracomunitária no território nacional, nos termos da alínea a) do art.º 1.º do RITI, [art.º 2.º, n.º 1, b) da Diretiva 2006/112/CE], devendo proceder à liquidação do imposto que se mostre devido.

41. Relativamente às transmissões de bens efetuadas a particulares, e no

caso concreto, não se lhes aplicando as regras das vendas à distância, tais transmissões são sujeitas a imposto no local da sede do sujeito passivo transmitente dos bens.

42. Finalmente, tratando-se de situação futura, relativamente à qual não são apresentados documentos ilustrativos das operações que se pretendem ver qualificadas, nem quaisquer contratos ou minutas nos termos das quais as operações se venham a realizar, seja entre a requerente e a transportadora, seja entre estas e o cliente final, salvaguarda-se a validade da presente informação à circunstância da transportadora faturar os seus serviços ao cliente final, sem prejuízo de a requerente agir na qualidade de angariadora de tais serviços. Com efeito, se os serviços de transporte são faturados pela transportadora à requerente, não estão reunidas as condições para afastamento do regime de vendas à distância previsto no artigo 11º do RITI.