

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA - RITI
- Artigo: n.º 1 do art. 6.º do CIVA; al. c) do n.º 1 do art. 10.º do RITI
- Assunto: Localização de operações – Operações complexas - Transmissão de bens - Vendas à distância (pª outro EM) – Vendas no TN – Destinatário não sujeito passivo.
- Processo: **nº 13432**, por despacho de 2018-05-07, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por LABORATORIOS FOTOGRAFICOS ..... LDA, cumpre prestar a seguinte informação:

### I - Da Requerente, dos Factos e do Pedido

**1.** A Requerente, sociedade por quotas, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de CAE 74200 (Actividades fotográficas), a título principal, e 47782 (Comércio a retalho de material óptico, fotográfico, cinematográfico e de instrumentos de precisão, em estabelecimentos especializados), a título secundário.

**2.** Refere, no presente pedido, que presta serviços de impressão de fotografias, acompanhadas ou não de textos, a vários clientes, entre os quais, não sujeitos passivos de outros Estados-Membros. Os serviços prestados a estes clientes, não sujeitos passivos, têm início no endereço da internet (site) <https://www.dreambooks.pt/> (ou aos correspondentes endereços de outros Estados-Membros), onde o cliente seleciona uma das várias opções de produtos à sua escolha: Álbuns digitais, Decoração, Revelação de fotos, Presentes personalizados, Foto Livros ou Calendários.

Segundo informação disponível no referido 'site', é nele disponibilizada uma plataforma (.....) totalmente online, rápida e intuitiva que permite ao cliente explorar toda a sua imaginação nas suas criações fotográficas (adicionando fundos, clipart's, textos, etc).

Assim, optando pelo produto pretendido, a aplicação disponibiliza várias subopções à escolha relativamente ao conteúdo e às características do mesmo que permitem ao cliente personalizar a seu gosto o trabalho pretendido: desde escolher o formato, a gramagem e tema, importar as fotografias para o editor e organizá-las como pretender, acrescentar textos, formas, imagens, cores e fundos.

Ainda, conforme descrito no endereço eletrónico indicado, na opção 'Álbuns Digitais' as imagens são impressas diretamente sobre as páginas do álbum, em papel fotográfico, com características únicas que possibilitam a durabilidade das fotografias, na opção 'Decoração', as fotografias, de pequenos a grandes formatos, são impressas em papel fotográfico de alta qualidade para manter a cor e o brilho, a fim de decorarem a casa, a opção 'Presentes Personalizados', permite adicionar fotografias e frases aos produtos simples do dia-a-dia (como canecas, almofadas, carteiras, etc.) para oferecer, a opção 'Foto Livros' é semelhante à dos álbuns digitalizados, mas com uma capa rígida e robusta para garantir a sua durabilidade, distinguindo-se

também no tipo de papel (papel couché) e na impressão e, na opção 'Calendário', que permite ao cliente organizar todos os meses do ano com as fotografias, textos, cores e formas pretendidas.

Após a finalização deste procedimento é solicitado ao cliente que clique em encomendar, onde irá escolher um local de entrega do produto e um método de pagamento (cartão de crédito, "paypal" ou através de 'voucher' da Grupon France), recebendo, então, o produto onde desejar.

Posteriormente, a Requerente procede à impressão das fotografias e do texto fornecido pelo cliente, com as características e os materiais escolhidos pelo cliente e envia o produto para o endereço previamente indicado pelo cliente.

**3.** A Requerente considera que não efetua transmissões de bens, mas sim prestações de serviços de elaboração de álbuns fotográficos ou outros suportes, com fotografias e textos dos seus clientes, pelo que, quando presta este serviço a clientes não sujeitos passivos de outros Estados-Membros, também não procede à expedição ou transporte, para esses mesmos Estados-Membros, de quaisquer bens, dado considerar que apenas realizou um serviço.

Ou seja, na sua opinião, as referidas operações, efetuadas para clientes particulares de outros Estados-Membros, não se enquadram no regime das vendas à distância, previsto no artigo 10.º do Regime do IVA nas transações Intracomunitárias (RITI), dado considerar que apenas efetua prestações de serviços, localizadas em Portugal, de acordo com o disposto no artigo 45.º da Diretiva 2006/112/CE, transposto para o direito interno português pela alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA (CIVA), tendo, consequentemente, sempre liquidado e entregue IVA português, pelas referidas prestações de serviços.

**4.** Em reforço do seu entendimento efetua uma comparação entre o serviço prestado aos seus clientes e o serviço, que considera em tudo idêntico, prestado por uma tipografia a um autor que lhe solicite que proceda à impressão de um número determinado de exemplares de um livro, com um texto (um romance, por exemplo) escrito pelo autor, que continua a deter os respetivos direitos de autor, referindo que, nesta hipótese, a tipografia não efetua venda de livros, embora, também ela forneça todos os materiais corpóreos para a produção dos mesmos, concluindo que, em termos similares, também não efetuou quaisquer vendas de álbuns ou outros bens, limitando-se a imprimir as fotografias e textos dos seus clientes e a organizar os respetivos suportes, cobrando-lhes o preço dos serviços prestados e não o preço da transmissão de quaisquer bens.

**5.** Alega, ainda, que o n.º 1 do artigo 14.º da Diretiva 2006/112/CE, define «entrega de bens», como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, salientando que, nas operações efetuadas com os seus clientes de outros Estados-Membros, nunca transferiu para os mesmos qualquer poder de dispor dos álbuns, telas ou outros suportes de fotografias como um proprietário, pela simples razão de que nunca dispôs desse poder de propriedade sobre os bens em causa (nunca dispondo desse poder de propriedade, obviamente, não o poderia transmitir).

Com efeito, quem efetua vendas ou transmissões de bens, tem sempre a possibilidade de não efetuar essa transmissão ou venda, em virtude de, por exemplo, resolver reservar para si a propriedade do bem em causa. Ora, no

caso, tal não é possível porque nunca dispôs do poder de propriedade sobre os mesmos, considerando que, para que pudesse transferir o poder de propriedade sobre os álbuns, telas e outros suportes, teria de, previamente, adquirir aos seus clientes, os direitos de autor e de imagem sobre as fotografias e os textos que eles enviaram.

Não tendo adquirido esses direitos, nunca se poderá concluir que efetuou transmissões de bens, porque não poderia transmitir direitos de propriedade que nunca possuiu.

**6.** Foi, no entanto, recentemente notificada, pela Administração Fiscal Francesa, relativamente a uma liquidação de IVA (francês) com a alegação de que efetuou, em 2014, vendas à distância para não sujeitos passivos de IVA em França, de valor superior a 100.000,00 €, sem que se tivesse registado naquele país como sujeito passivo do imposto e procedido à competente liquidação e entrega do imposto devido.

**7.** E, dado que, muito previsivelmente, a Administração Fiscal Francesa, efetuará, num futuro próximo, outras correções, relativamente às operações efetuadas de 2015 a 2018, pretende ser esclarecida, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito da presente informação vinculativa, solicitada nos termos do artigo 68.º da LGT, se tem atuado corretamente ao liquidar IVA português nas referidas operações com os seus clientes, não sujeitos passivos de outros Estados-Membros ou se, pelo contrário, deve deixar de liquidar IVA em Portugal e passar a liquidar IVA nos outros Estados-Membros, desde que o volume das suas operações, em cada Estado, tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-Membro de destino.

## **II - Do Enquadramento das Operações em Sede de IVA**

**8.** A questão suscitada prende-se, claramente, com a qualificação das operações em apreço: constituem transmissões de bens ou prestações de serviços?

A Requerente considera, como assumido no pedido de informação, que as referidas operações se configuram como prestações de serviços, devendo-se, por conseguinte, aplicar as regras de localização das prestações de serviços, designadamente, a regra geral definida na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, relativa a serviços prestados a adquirentes particulares (não sujeitos passivos) domiciliados em outros Estados-Membros.

Contudo, não podemos corroborar tal afirmação dado que, ao invés do pretendido, consideramos que as operações em apreço configuram transmissões de bens, de acordo com os fundamentos seguidamente aduzidos.

**9.** O Código do IVA (CIVA) tem por base o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado que decorre da atual Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (doravante 'Diretiva IVA'), que substituiu a anterior Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 (também usualmente denominada por 'Sexta Diretiva').

**10.** Há, desde logo, que reconhecer que todo o sistema comum do IVA é baseado, nomeadamente, numa definição uniforme, embora ampla, das operações tributáveis: as importações de bens, as aquisições

intracomunitárias de bens, as 'entregas de bens' (transmissões de bens na terminologia do CIVA) e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

Por «entrega de bens» entende-se a "transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário", conforme n.º 1 do artigo 14.º da Diretiva IVA, norma que encontra correspondência, no direito interno, no n.º 1 do artigo 3.º do CIVA: "Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade".

O conceito de «prestação de serviços» encontra-se no n.º 1 do artigo 24.º da Diretiva IVA sendo "qualquer operação que não constitua uma entrega de bens", transposto, em termos similares, para o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA "São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

**11.** É certo que, muitas vezes, a realidade apresenta, em contraponto à tipificação uniforme e sistematizada das operações tributáveis em sede de IVA, operações complexas, que englobam um conjunto de elementos e de atos suscetíveis de se apresentarem com características diferentes (podendo incluir alguns elementos ou atos que qualificaríamos como 'prestações de serviços' e alguns outros que qualificaríamos como 'entregas de bens').

**12.** Ora, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já se pronunciou quanto aos critérios que se devem levar em consideração na distinção entre o conceito de 'entrega de bens' e de 'prestação de serviços', na análise de operações complexas, tendo fixado alguma jurisprudência nessa matéria.

**13.** Decorrendo dessa jurisprudência, e seguindo, por exemplo, o Acórdão do TJUE de 11 de fevereiro de 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, ECLI:EU:C:2010:76, temos:

O seu n.º 18 indica que "quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Maio de 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, *Colect.*, p. I-2395, n.os 12 a 14; de 27 de Outubro de 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, *Colect.*, p. I-9433, n.º 19; e de 29 de Março de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, *Colect.*, p. I-2697, n.º 17)".

O n.º 19 do mesmo Acórdão clarifica "que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e de, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não dever ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial (acórdãos, já referidos, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.os 20 e 22, e *Aktiebolaget NN*, n.os 22 e 23)".

Por fim, para determinar se essa operação complexa única deve ser qualificada como 'entrega de bens' ou como prestação de serviços, esclarece ainda o n.º 24 do citado Acórdão, que "cumprir identificar os seus elementos dominantes (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Faaborg-Gelting Linien, n.os 12 e 14; Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 27; e Aktiebolaget NN, n.º 27). A este respeito, resulta da jurisprudência que uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando constitua para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (v. acórdão Aktiebolaget NN, já referido, n.º 28)".

**14.** Em síntese, perante operações complexas, constituídas por um conjunto de elementos e atos, deve, em primeiro lugar, tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar se não se está na presença de duas ou mais operações distintas que, portanto, devam ser consideradas separadamente.

Caso se conclua que se trata de uma operação única, deve então identificar-se os seus elementos dominantes, para, em conformidade, se poder qualificar a operação como 'entrega de bens' ou como prestação de serviços.

**15.** Ora, no caso em apreço, constata-se que a Requerente efetua a impressão de fotografias, acompanhadas ou não de textos, ambos fornecidos pelo cliente, que disponibiliza em diversos suportes. A escolha do produto e a disposição ou a ordem, quer das fotos quer dos textos, e as restantes características pretendidas são definidas pelo próprio cliente, através de um Editor online proporcionado no referido 'site'. Os produtos suporte disponibilizados vão do papel (Álbuns, Foto Livros, Calendários, etc) a diversos outros suportes (objetos de decoração e outros objetos do dia-a-dia, como canecas, porta-chaves, t-shirts, aventais, bonés, pins, etc).

Ou seja, dependendo do produto escolhido, são envolvidos vários elementos e atos até ao seu fornecimento: a impressão, as tintas e as cores, o tipo de papel, a encadernação, as capas rígidas ou flexíveis e outros (por exemplo, no caso das t-shirts, a imagem é impressa sobre um papel de transferência e por evaporação, devido ao efeito de calor, é transferida para a t-shirt).

Sendo de concluir que todos os elementos e atos que compõem a operação em apreço são necessários à atividade desenvolvida e estão estreitamente ligados entre si, não sendo de considerar como operações distintas, mas como uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

**16.** Ultrapassada esta primeira fase, e tendo-se concluído que cada operação constitui uma única prestação complexa, que não deve ser artificialmente decomposta, resta determinar se a mesma deve ser qualificada como 'entrega de bens' ou como prestação de serviços, lembrando, neste ponto, que uma vez identificados os elementos dominantes, a jurisprudência indica, como já referido, que uma operação deve ser considerada acessória de uma operação principal quando constitua para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.

Ora, não se vislumbra como se possa contestar que o fim em si mesmo da atividade em apreço é a disponibilização à clientela de produtos personalizados com a impressão de imagens/fotografias originais (incluindo textos, formatos, cores e características previamente indicadas), sendo que

todos estes elementos e atos por meio dos quais reúne, ordena e estabelece as definições e as características das imagens a imprimir de acordo com o pretendido pelo cliente são anteriores à entrega do produto e constituem apenas um meio de a Requerente o fornecer nas melhores condições aos seus clientes.

Ou seja, nas operações descritas o elemento dominante que se pode identificar, para a clientela, é, claramente, a obtenção de um produto (álbum, foto, calendário, t-shirt) personalizado, impresso com as imagens por si delineadas.

**17.** Neste contexto, a entrega, pela Requerente, dos produtos encomendados corresponde à transferência do poder de dispor deles como proprietário. Esta transferência refere-se aos suportes (folhas de papel, foto livros, calendários, canecas, t-shirts, etc) no qual a reprodução da criação fotográfica criada pelo cliente foi efetuada, suportes estes que a Requerente dispõe antes de os entregar ao cliente.

Isto é, não tendo nunca os clientes sido privados do seu direito de dispor dos conteúdos incorpóreos (nomeadamente as fotografias e os textos criados) por si fornecidos, as transações concluídas com a Requerente respeitam apenas aos suportes por meio dos quais são feitas as entregas das impressões dos conteúdos criados.

**18.** Com efeito, é de supor que a própria determinação do preço faturado pela Requerente pelas impressões realizadas nos diversos suportes terão em conta, não o valor intelectual associado aos originais (às criações dos seus clientes), mas aos materiais de suporte e às características técnicas das impressões a efetuar nos mesmos, bem como, evidentemente, ao número de exemplares encomendados.

A mera disponibilização pelo cliente dos conteúdos (fornecer as fotografias, definir os textos, as cores, os formatos, etc) para efeitos da sua reprodução em papel ou outros suportes não constitui uma disponibilização de materiais com vista à realização da obra por parte do cliente, a imagem definida pelo cliente e os seus direitos sobre a mesma não passa a pertencer à Requerente, pelo que tal situação também não impacta com o disposto na alínea e) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA.

**19.** Decorre do exposto que as operações em apreço preenchem as características de uma 'entrega de bens' na aceção da Diretiva IVA (n.º 1 do artigo 14.º), devendo, por conseguinte, ser tipificadas como transmissões de bens (na terminologia nacional) nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA.

No mesmo sentido, é de considerar a orientação emanada na sequência da 83ª reunião do Comité do IVA, realizada de 28 a 29 de fevereiro de 2008, constante do documento TAXUD/2420/08, documento de trabalho n.º 569, da Comissão Europeia, nos termos da qual, por quase unanimidade, foi considerado que a entrega ao cliente de fotografias impressas a partir de um suporte digital é considerada uma transmissão de bens.

**20.** Tendo, ainda, a Requerente comparado a situação em apreço ao serviço prestado por uma tipografia, que não efetua a venda dos livros, mas apenas presta ao autor um serviço de impressão e encadernação dos livros, embora também ela forneça todos os materiais corpóreos para a confecção dos livros, tem de se referir que, em termos semelhantes à jurisprudência do TJUE já referida, foi, igualmente, emitida uma outra orientação do Comité IVA, na

sequência de uma reunião realizada a 8 de novembro de 2006, com a quase unanimidade dos representantes dos Estados-Membros, segundo a qual, quando o cliente se limita a disponibilizar um suporte original da obra (manuscrito, CD, diskette, etc), cabendo à empresa tipográfica realizar a impressão e reprodução de exemplares do correspondente livro, brochura ou outra publicação afim, esta empresa realiza perante o cliente operações consideradas como transmissões de bens.

**21.** Em consulta ao 'site' mencionado no pedido, pode também confirmar-se que, nas encomendas dos referidos produtos, os clientes podem "optar entre receber a encomenda na loja aderente ou noutra morada que indicar. No caso da loja aderente, terá que fazer o levantamento durante o horário de funcionamento da mesma. Caso opte por receber a encomenda noutra morada, será necessário assegurar que a entrega é feita em mão. Nas entregas ao domicílio, os envios são feitos através do sistema predict da ..... , que avisa por sms a data e a hora prevista para a entrega e também lhe permite fazer alterações nas 24h seguintes à expedição e encaminhar para um ponto Pick Me ou alterar a data da entrega. Estas alterações têm custos adicionais". Pelo que, as encomendas são expedidas para a morada indicada pelo cliente.

**22.** Assim sendo, e contrariamente ao defendido pela Requerente, entendemos que as operações em apreço constituem transmissões de bens.

Consequentemente, as transações realizadas a partir do território nacional com destino a outro Estado-Membro, para adquirentes não sujeitos passivos do imposto (particulares), domiciliados nesse outro Estado-Membro, como exposto, devem seguir o regime previsto no artigo 10.º do RITI (vendas à distância).

Atento ao teor da referida disposição legal, a transmissão de bens é, em princípio, localizada no território nacional (n.º 1 do artigo 6.º do CIVA), sendo tributada à taxa normal do IVA.

Contudo, se o valor global, líquido de IVA, das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tiver excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-Membro de destino (100.000,00 € na França) a operação é localizada nesse Estado-Membro [cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do RITI], devendo o Requerente contactar a administração tributária desse mesmo Estado-Membro para se informar das suas obrigações fiscais.

### **III - Conclusão**

**23.** Considerando os critérios de distinção dos conceitos de transmissões de bens e de prestações de serviços, no caso de prestações complexas, instituídos pela jurisprudência comunitária (por exemplo, o Acórdão do TJUE de 11 de fevereiro de 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, ECLI:EU:C:2010:76), é entendimento desta Direção de Serviços que as operações em apreço, tal como descritas pela Requerente, devem ser tipificadas como transmissões de bens.

**24.** Pelo que, sendo os adquirentes não sujeitos passivos do imposto (particulares), residentes noutra Estado-Membro (França, no caso), para onde os produtos são expedidos, as operações são, em princípio, localizadas no

território nacional (n.º 1 do artigo 6.º do CIVA), sendo tributadas à taxa normal do IVA.

**25.** Porém, se o valor global, líquido de IVA, das transmissões de bens efetuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tiver excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-Membro de destino (100.000,00 € na França) as operações são localizadas nesse Estado-Membro [cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do RITI], devendo o Requerente contactar a administração tributária desse mesmo Estado-Membro para se informar das suas obrigações fiscais.