Alguns Aspetos das Estruturas Comissionistas

ISABEL VIEIRA DOS REIS*

ÍNDICE: 1. Introdução 2. Enquadramento 2.1. Enquadramento jurídico 2.2. Enquadramento em IVA 3. Alguns aspetos relacionados com a transnacionalidade das estruturas comissionistas 3.1. O estabelecimento estável em sede do IVA 3.2. A existência de estabelecimento estável numa estrutura comissionista 4. Conclusões.

1. Introdução

Fruto da globalização dos mercados e do incremento da concorrência entre os diversos agentes económicos, assistimos nos últimos anos a um reajustamento nos modelos de negócio utilizados, designadamente em sede de comercialização de bens nos mercados internacionais.

Em substituição do modelo clássico de venda direta de bens ou através de contratos de distribuição, surgem estruturas comerciais mais complexas, mas mais eficientes. Estes novos modelos de negócio baseiam-se na transferência de alguns riscos de comercialização para terceiros intermediários independentes ou membros dum mesmo grupo económico[1]. A possibilidade de transferência do poder de venda para esses parceiros permite ao dono

* *Garrigues Portugal.*

[1] Fenómeno estudado numa perspetiva económica pela "teoria da agência". *Vd.*, a este respeito, Fernando Araújo, *Teoria Económica do Contrato*, Almedina, 2007, pág. 215 e segs.

do negócio concentrar-se na produção de um produto melhor e mais competitivo. A delegação da atividade de promoção das vendas nesses terceiros concede-lhe, assim, uma maior mobilidade e capacidade de implementação em diversos mercados em simultâneo.

Constituindo a carga tributária um importante fator de decisão em qualquer negócio, não são de desprezar as implicações fiscais que advêm da mobilidade dos agentes económicos quando imbuídos em tais estruturas comerciais, designadamente quando transpostas para o plano transnacional. A circulação do dono do negócio por diversas jurisdições traz naturalmente à colação diversas questões associadas à forma de tributação dos fluxos gerados por estas estruturas que desafiam as diversas autoridades tributárias a encontrarem formas de atrair a tributação dos proveitos pelas mesmas gerados.

Entre esses modelos de atuação encontramos as "estruturas comissionistas", designação vulgarizada em consequência do impróprio aportuguesamento da expressão "comissionaire" que resulta essencialmente da sofisticação contratual da figura clássica da venda de bens à comissão. Este modelo de negócio tem vindo a ser analisado sobretudo pela doutrina internacional[2] em matéria de tributação direta na medida que permite, à partida, a entidades não residentes poderem comercializar os seus produtos em determinado mercado sem que se considere estarem no mesmo estabelecidas para efeitos de tributação.

Cabe-nos assim analisar este modelo de negócio da perspetiva do IVA, enunciando alguns aspetos que nos preocupam e dos quais a própria Autoridade Tributária portuguesa tem procurado manter-se afastada beneficiando de alguma falta de clareza quanto a esta matéria na jurisprudência emanada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

Apresentaremos, assim, em primeiro lugar os traços distintivos deste modelo de negócio numa perspetiva tributária, em comparação com outros dois modelos mais frequentemente utilizados no comércio jurídico da "venda/revenda de bens" que utiliza a intervenção de terceiros – a distribuição e a agência. De seguida analisaremos algumas questões com que frequente-

[2] Entre outros, *vd.* Jonathan Schwarz e Elina Castro, "Re-engineering Multinational Supply Chains", *Bulletin*, May 2006, IBFD.

mente nos debruçamos quando estas estruturas ultrapassam o plano nacional e se relacionam com diferentes jurisdições.

2. Enquadramento

2.1. Enquadramento jurídico

O modelo clássico de distribuição (*buy-sell model*) constitui um contrato comercial atípico[3] através do qual o distribuidor se obriga perante o seu fornecedor a revender os bens adquiridos, ao qual muitas das vezes se associam cláusulas de exclusividade (designadamente na modalidade "contrato de concessão"). Consequentemente, o distribuidor adquire a propriedade dos bens ao fornecedor que os revende aplicando a sua margem de negócio. Atua em nome e por conta própria, assumindo os riscos típicos do proprietário dos bens comercializados, como sejam o risco de inventário, de dano das mercadorias, de cobrança, de crédito, etc.

Por sua vez, no modelo comissionista (*comissionaire chain* ou *undisclosed agents*) o comissário atua em nome próprio mas por conta do comitente na venda dos bens aos seus clientes, obrigando-se o mesmo por vezes ao depósito e guarda dos bens em estruturas de consignação ou também designadas de *call-offstock* ou *consignement stock*[4].

De acordo com o artigo 266.º do Código Comercial, o contrato de comissão é definido como uma modalidade de mandato sem representação, nos termos do qual "*o mandatário executa o mandato mercantil sem menção ou alusão alguma ao mandante, contratando por si e em seu nome, como principal e único contraente*". A doutrina debateu-se no passado quanto à extensão dos efeitos jurídicos dos atos praticados pelo manda-

[3] Fernando Ferreira Pinto, *Contratos de distribuição. Da tutela do distribuidor integrado em face da concessão do vínculo*, UCP, 2013, pág. 93 e segs.

[4] Embora a doutrina distinga estas figuras, referindo que no caso da venda à consignação o *stock* encontra-se à disposição de diversos consignatários, enquanto que no *call-offstock* este apenas serve um revendedor, o tratamento fiscal de ambas tende a ser o mesmo. Neste sentido, *vd.* Ben Terra e Julie Cajus, *Introduction to European VAT 2010*, volume 1, IBFD, pág. 501 a 502.

tário comercial. Discutia-se se estávamos perante uma situação de dupla transferência da propriedade dos bens do mandante para o mandatário e deste para o cliente ou se a transferência desses efeitos ocorria diretamente do mandante para o cliente. Concluiu alguma doutrina que, no mandato comercial, e no que respeita aos efeitos reais do contrato, o ato de aquisição ou alienação praticado pelo mandatário em nome próprio tem eficácia direta na esfera jurídica do mandante[5], ao contrário do consagrado no mandato sem representação civil na medida que é a tese da dupla transferência que se encontra vertida no artigo 1181.º do Código Civil. É esta a tese (da transferência direta) que a doutrina internacional tem vindo a preconizar em sede do IVA e que se encontra consagrada no Código do IVA como abaixo trataremos.

Por outro lado, de acordo com o artigo 1.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 178/1986, de 3 de julho[6], o contrato de agência "*é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta de outra a celebração de contratos, de modo autónomo e estável e mediante retribuição*". O agente (ou disclosed agent) atua assim em nome e por conta do principal, defendendo a doutrina que não se trata de um mandatário com representação na medida que o agente pratica essencialmente actos materiais e não atos jurídicos como no mandato sem representação[7]. Na verdade o agente apenas se obriga a promover a celebração de contratos, não dispondo, em regra, do poder para os celebrar. Quando esteja autorizado a fazê-lo, esse poder constitui uma atividade acessória do agente[8]. Juridicamente independente do principal, atua de forma autónoma com direito a uma comissão que é determinada em função do número de contratos que promoveu e clientes que angariou. O agente não adquire a propriedade dos bens, sendo esta transmitida diretamente do principal para o cliente.

---

[5] Entre outros, *vd.* M. Januário Gomes, "Contrato de mandato comercial – questões de tipologia e regime", *Direito Comercial*, Curso de Mestrado 1983-84, Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, pág. 525.

[6] Na redação atribuída pelo Decreto-Lei n.º 118/1993, de 13 de abril.

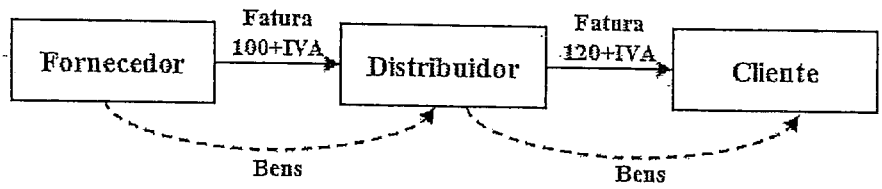
[7] Vd. António Pinto Monteiro, *Direito Comercial – Contratos de distribuição comercial*, Almedina, 2002, pág. 86.

[8] *Ibidem.*

2.2. *Enquadramento em IVA*

Em resultado das diferentes características que acima sumariámos, os três modelos de negócio que aqui tratamos apresentam naturalmente implicações díspares em sede do IVA, para além dos diferentes tratamentos contabilísticos refletidos em cada uma delas que determinam formas de apuramento de volume de negócios diferentes, assim como cálculos de margens de forma distinta que têm designadamente relevância em sede de preços de transferência quando o terceiro intermediário seja uma entidade relacionada.

Se no contrato de distribuição identificamos duas transmissões de bens sujeitas a IVA, sendo o valor tributável da segunda transmissão acrescido da margem de negócio do distribuidor conforme abaixo ilustramos[9], o mesmo já não se passa nas estruturas comissionistas.



Na verdade, na venda de bens à comissão, o legislador tributário ficciona[10] que estamos perante duas transmissões de bens sucessivas – uma entre o comitente e o comissário e outra entre este e o cliente –, ainda que, na verdade, em termos jurídicos, e como acima vimos, a propriedade dos bens se transmita diretamente do comitente para o cliente[11]. Nos termos do Código do IVA, e conforme estabelecido no artigo 3.°, n.° 3, alínea c), são assim ainda consideradas transmissões de bens a transferência dos mesmos entre

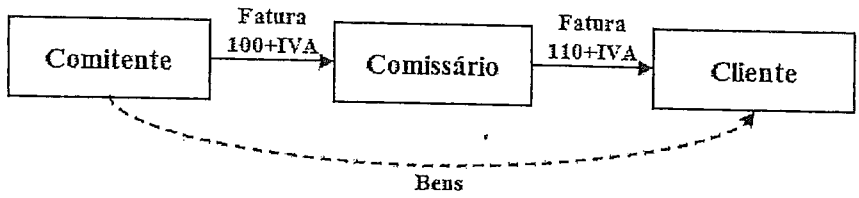
[9] Salientamos que os esquemas-resumo aqui inseridos pressupõem que as operações neles tratados se realizam dentro do mesmo Estado.

[10] *Cf.* artigo 14.°, n.° 2, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva do IVA). *Vd.* a este respeito F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, "*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*", 3.ª Edição, Editora Rei dos Livros, 1995, pág. 65 e 66.

[11] *Vd.* Patrícia Noiret Cunha, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, pág. 111.

o comitente e o comissário, sendo o imposto devido e exigível no momento em que o comissário os coloca à disposição do seu adquirente conforme disposto no artigo 7.º, n.º 5, do mesmo Código. O valor tributável da primeira transmissão respeita ao preço de venda acordado pelo comissário, diminuída da comissão, e o da segunda ao preço de compra acordado pelo comissário acrescido da comissão – *cf.* artigo 16.º, n.º 2, alínea e), do Código do IVA. Salientamos que, por vezes, por uma questão de simplificação de procedimentos, o comitente e o comissário emitem faturas exatamente com o mesmo valor tributável, sendo a comissão faturada de forma autónoma pelo comissário ao comitente (frequentemente numa base mensal). Neste caso devem ser acauteladas as regras de exigibilidade do imposto, assim como a manutenção da qualificação da natureza da operação como respeitando a uma transmissão de bens[12], para além dos cuidados necessários ter quando esteja em causa a aplicação simultânea de diferentes taxas de imposto, princípio que deve ser mantido no débito da comissão. Por outro lado, como base de cálculo da comissão, à percentagem das vendas realizadas são por vezes associados alguns gastos que as partes entendem dever ser suportados pelo comitente, razão pela qual são igualmente consideradas na comissão. Alertamos para o facto de a Autoridade Tributária poder considerar que, no caso de se tratar de uma imputação efetiva de custos incorridos e não de um mero critério de aferição da comissão (ou seja, quando não corra por conta do comissário qualquer risco no suporte desses encargos), respeita na verdade a uma prestação de serviços que deve ser faturada autonomamente da comissão na medida que se refere a um débito de despesas incorridas em nome próprio pelo comissário, ainda que por conta do comitente. Caso seja uma mera referência para efeitos do cálculo da comissão (com base, portanto, numa simples estimativa de gastos), não se verificando posteriores ajustamentos após incorridos esses custos, entendemos que deve manter-se como base na determinação da comissão.

[12] *Vd.* a este respeito o Despacho do Subdiretor-Geral do IVA de 1990/08/23 no âmbito da Informação n.º 1898, no qual se refere que "*apesar do aspeto formal consubstanciado através do débito evidenciado de tal margem designada por 'taxa de serviço', não impõe que ao referido débito porque evidenciado, seja dado tratamento em sede de IVA como se de prestação de serviços se tratasse*".



Como acima referimos, na venda de bens à consignação, próxima da comissão, para além da promoção de venda dos bens, o consignatário obriga-se a guardar os bens que lhe são atribuídos pelo consignante em depósito[13]. Para evitar uma situação de fuga fiscal[14], e conforme procedimento estabelecido no artigo 38.º do Código do IVA, a entrega de mercadorias à consignação obriga à emissão de fatura[15] no prazo de cinco dias úteis a contar do seu envio (sem liquidação de IVA)[16]. Justifica-se deste modo que estes bens se mantenham, contabilisticamente, no inventário do consignante, ainda que se encontrem na posse do consignatário. Posteriormente, aquando da transmissão efetiva ao cliente, deve ser emitida outra fatura, agora com o IVA que for efetivamente devido. A não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação constitui igualmente uma transmissão de bens para efeitos do IVA, sendo o imposto devido no termo deste prazo – *cf.* artigos 3.º, n.º 3, alínea d), e 7.º, n.º 6, do Código do IVA.

---

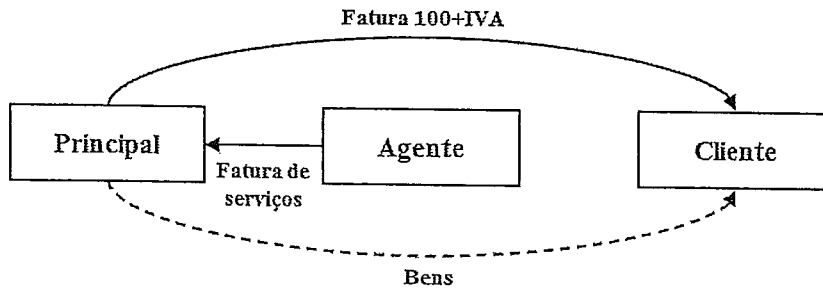
[13] A venda à consignação não se encontra especificamente prevista na legislação civil/comercial. Contém elementos característicos dos contratos de depósito e de mandato, sendo que doutrinariamente refere-se que é o contrato pelo qual uma das partes remete à outra bens para que esta proceda à sua venda, tendo direito a uma participação nos lucros e a obrigação de restituir as unidades não vendidas. Neste sentido *vd.*, entre outros, F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, *op. cit.*, pág. 67, e Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, 2.ª Edição, Coimbra, 1983, pág. 404.

[14] Assim como para afastar a presunção de venda prevista no artigo 86.º do Código do IVA que dispõe esta norma que, salvo prova em contrário, presumem-se transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrem no local em que o sujeito passivo exerce a sua atividade.

[15] *Cf.* alínea a) do n.º 1 do artigo 38.º do Código do IVA.

[16] Neste caso dispensa-se, obviamente, a inclusão na fatura da indicação da data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, tal como prevê a alínea f) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, uma vez que esta data ainda não se verificou (*vd.* Ofício-Circulado n.º 30.072/2004, de 28 de junho, da Direcção de Serviços do IVA). Quanto ao procedimento de faturação nas vendas à consignação *vd.* Despacho de 31 de janeiro de 2000 da Diretora de Serviços do IVA que sanciona o entendimento explanado na Informação n.º 1078.

Por último, em termos tributários, o contrato de agência traduz-se numa transmissão de bens sujeita a IVA entre o principal e o cliente e uma prestação de serviços de intermediação entre o agente e o principal através da qual este debita a respetiva comissão.

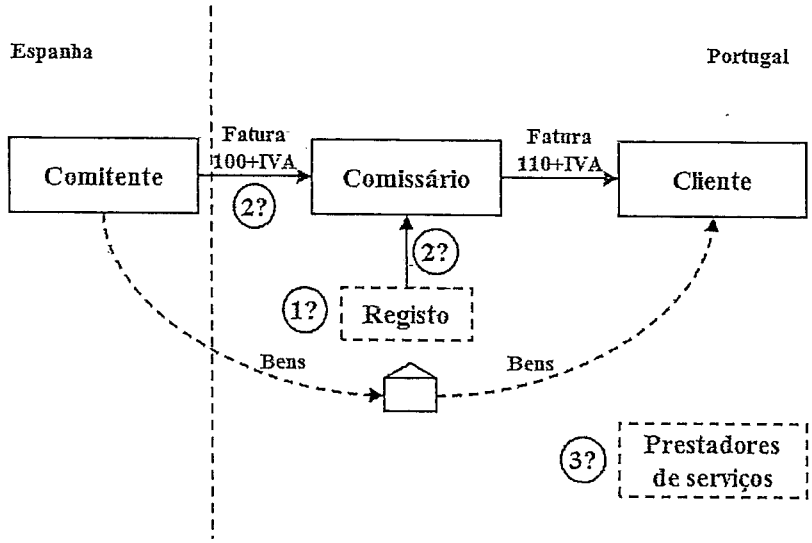


Em resumo, distinguimos da seguinte forma estes três modelos de comercialização de bens:

	Distribuição	Comissão	Agência
Forma de atuação	Em nome e por conta própria	Em nome próprio mas por conta do comitente	Em nome e por conta do principal
Transmissão da "propriedade jurídica" dos bens	Do fornecedor para o distribuidor e do distribuidor para o cliente	Do comitente para o cliente	Do principal para o cliente
Risco de inventário e cobrança	Do distribuidor	Do comitente	Do principal
Operações tributáveis	Duas transmissões de bens sucessivas	Duas transmissões de bens sucessivas	Uma transmissão de bens e uma prestação de serviços
Valor tributável	Contraprestação	Preço de venda acordado pelo comissário, diminuída da comissão e preço de compra acordado pelo comissário, acrescido da comissão	Contraprestação (transmissão de bens) e comissão (prestação de serviços)

3. Alguns aspetos relacionados com a transnacionalidade das estruturas comissionistas

Quando passamos para um plano transnacional, isto é, quando o comitente está sedeado num Estado-membro e o comissionista noutro (o Estado do cliente), colocam-se questões adicionais que importa também analisar, às quais acrescem as inerentes à relação especial existente na maioria dos casos entre o comitente e o comissário que muitas das vezes pertencem ao mesmo grupo económico, numa relação sociedade-mãe/subsidiária, matéria de preços de transferência que aqui não trataremos. Ilustramos a título exemplificativo uma estrutura comissionista na qual o comitente encontra-se sedeado em Espanha e o comissário em Portugal, Estado onde são comercializados os bens:



Desde logo, quando o comitente armazena os seus bens no Estado do comissionista (em instalações do comissionista ou de terceiros), coloca-se em primeira mão a questão (1) de determinar se é necessário que esse comitente não residente se registe para efeitos do IVA nesse Estado de modo a reportar a operação assimilada a aquisição intracomunitárias de bens[17] executada e localizada no Estado do comissionista (no caso, Portugal)[18]. Na

[17] Ao abrigo do artigo 7.°, n.° 1, do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

[18] Refira-se que em muitas estruturas desta natureza o comitente encontra-se registado num país terceiro a partir do qual são transferidos os seus bens que são consequentemente importados em Portugal. Nesta situação, uma vez que nestas operações a liquidação do im-

perspetiva da Autoridade Tributária portuguesa, e na ausência de medidas de simplificação quanto a esta matéria no direito interno, será necessário que o não residente se registe para efeitos do IVA em Portugal e aqui passe a cumprir as respetivas obrigações tributárias inerentes à sua qualidade de sujeito passivo de IVA português. Neste sentido, este registo de IVA procederá à autoliquidação do IVA português devido pela referida operação intracomunitária, que em regra deduzirá, não tendo esta operação qualquer impacto financeiro.

Por outro lado, é igualmente importante clarificar (2) qual a entidade que deve faturar a transmissão de bens operada entre o comitente e o comissário quando este vende os bens ao cliente: se deve ser o comitente através do número de IVA do Estado onde se encontra sedeado (caso em que o IVA seria autoliquidado pelo comissário enquanto sujeito passivo de IVA por aplicação do mecanismo de *reverse charge*) ou se, pelo contrário, deve ser o comitente através do número de IVA português. A este respeito, entende a Autoridade Tributária que o conceito de sujeito passivo consagrado no artigo 2.°, n.° 1, alínea a), respeita a um conceito de sujeito passivo transnacional[19], pelo que o IVA devido pela operação interna em apreço deve ser liquidado pelo número de IVA português que, no seu entender, deve cumprir todas as obrigações tributárias que são inerentes a essa qualidade (não efetuando qualquer juízo de valor quanto à necessidade desse registo de IVA respeitar, ou não, a um estabelecimento estável para efeitos deste imposto), designadamente as relativas à liquidação do IVA devido nas ope-

posto compete aos respetivos serviços aduaneiros, dispensa-se a necessidade da entidade não residente registar-se para esse efeito em Portugal. No entanto, em estruturas implementadas antes de 2010 (isto é, antes da transposição da Diretiva n.° 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, com efeitos a 01/01/2010, pelo Decreto-Lei n.° 186/2009, de 12 de agosto, que alterou as regras de localização das prestações de serviços), encontramos ainda vestígios de alguns registos de IVA dessas entidades não residentes que adotavam esse procedimento para poderem liquidar IVA nas vendas domésticas a seguir realizadas e assim abater o valor do IVA suportado na importação dos bens, em vez de terem que apresentar pedidos de reembolso sucessivos deste IVA às autoridades fiscais portuguesas.

[19] *Vd.* Despacho do Subdiretor-Geral dos Impostos de 24/02/2006, sancionado no âmbito do Processo n.° T909 2006018 onde se refere que não é "*impeditivo da sujeição a imposto o facto de a entidade que realize aquelas operações não dispor de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal*".

rações que realize. Nestas condições, o registo do IVA encontrar-se-á, em regra, numa situação de entrega de imposto ao Estado.

Esta questão encontra-se interligada com a que colocamos a seguir (3) quanto à existência ou não de um estabelecimento estável para efeitos do IVA do comitente no Estado do comissário pela atividade que desenvolve através deste. Para efeitos desta análise importa, em primeiro lugar, analisar as linhas de orientação que o TJUE tem vindo a divulgar quanto a esta matéria, às quais nos referiremos a seguir de forma sumária.

3.1. O estabelecimento estável em sede do IVA

Este tema conhece um significativo aprofundamento em sede de tributação direta, não sucedendo, contudo, o mesmo em matéria do IVA. Como se sabe, em matéria de imposto sobre o rendimento[20], e enquanto situações identificadoras da existência de estabelecimento estável, a OCDE distingue entre:

a) Uma *instalação fixa* através da qual a empresa não residente exerce toda ou parte da sua atividade, sendo que um estaleiro ou um projeto de construção ou de montagem só reveste esta natureza se a sua duração exceder doze meses[21], estando ainda excluídas algumas situações entendidas como materialmente irrelevantes ou preparatórias[22], e

[20] Sobre esta matéria, *vd.*, entre outros, Fernanda Antunes Rubim, "Permanent Establishment Risks following Manufacturing and Distributing Restructurings", *Bulletin for International Taxation*, 2012 (Volume 66), no. 6, OCDE.

[21] Sendo que alguns Estados optaram por estabelecer nas suas convenções um prazo mais curto de seis meses, assim como consagrado na lei doméstica de alguns países como Portugal – *cf.* artigo 5.°, n.° 3, do Código do IRC.

[22] A saber: (a) Instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar bens ou mercadorias pertencentes à empresa; (b)Um depósito de bens ou mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar; (c) Um depósito de bens ou mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; (d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar bens ou mercadorias ou reunir informações para a empresa; (e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; (f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer

b) Um *agente dependente* que atua em nome e por conta da empresa não residente, que tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos[23], excluindo-se desta qualificação os comissários ou agentes independentes ou quando aquele agente dependente exerça as referidas atividades imateriais.

Quanto à instalação fixa (a) os próprios Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE referem que essa "instalação" tanto pode implicar um local, como equipamentos ou máquinas, sendo que para que se possa qualificar como uma "instalação fixa" é necessário verificar-se um certo grau de permanência, devendo a sua atividade ser exercida através dessa instalação, nomeadamente através de trabalhadores dependentes (§2). No que respeita ao grau de dependência do agente a aferir para este efeito (b), importará segundo aqueles Comentários (§37) avaliar a sua independência jurídica e económica e determinar se o mesmo age no âmbito normal da sua atividade quando atua por conta da empresa não residente (ou seja, suportando o risco empresarial da sua atividade de intermediação).

Contudo, atendendo às características próprias do IVA, o legislador comunitário rejeitou servir-se (pelo menos na íntegra) destas diretrizes e optou por adotar um outro conceito de estabelecimento estável que vinha sendo desenvolvido pelo TJUE[24]. Ainda que apresente alguns pontos de contacto com o conceito perfilhado pela OCDE quanto ao imposto sobre o rendimento, o conceito consagrado para efeitos de IVA apresenta algumas particularidades cujo âmbito de aplicação ainda se discute decorridos três anos desde a sua consagração legislativa.

Entre alguns acórdãos que foram proferidos quanto a esta matéria, refira-se, por exemplo, o acórdão DFDS[25] no qual aquele Tribunal veio reiterar

---

combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

[23] Ao qual é acrescido, por vezes, por algumas jurisdições, o poder de negociação de contratos.

[24] Sobre estes dois conceitos *vd.* Pasquale Pistone, "Fixed establishment and Permanent Establishment", *VAT Monitor*, Vol. 10 No. 3, May/June 1999.

[25] Processo n.º C-260/95.

a doutrina do acórdão Berkholz[26] através do qual referia que as autoridades fiscais de cada Estado-membro deviam, em primeiro lugar, determinar, no âmbito das opções que lhe ofereciam, à data, a Sexta Diretiva, qual era, relativamente à prestação de serviços em análise, o ponto de conexão mais útil do ponto de vista fiscal. Neste contexto, a sede da atividade económica[27] do agente afigurava-se como o ponto de conexão prioritário, sendo que a relevância de outro estabelecimento a partir do qual a prestação de serviços fosse considerada efetuada só apresentaria interesse no caso da conexão àquela sede não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-membro (§19). Por outro lado, acrescentava aquele Tribunal que esta segunda análise só tinha relevo quando o estabelecimento estável apresentasse uma consistência mínima pela reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários às prestações de serviços em causa (§20). Referia ainda que a aplicação sistemática da sede da atividade económica podia conduzir a distorções de concorrência na medida que permitiria designar um lugar de tributação único para todas as atividades desenvolvidas por esse sujeito passivo, estando assim à disposição do sujeito passivo a escolha da jurisdição que mais lhe favorecesse (§23). Neste contexto, o TJUE terminaria por decidir, no âmbito deste àcórdão DFDS, que a filial estabelecida no Reino Unido atuava como uma simples auxiliar da casa-mãe com sede na Dinamarca, não bastando para sustentar a sua independência e autonomia o facto de ser dotada de personalidade jurídica própria (§26). Concluía, assim, o TJUE que aquela sociedade que fornecia prestações de serviços por intermédio da sua filial, sua agente, dispunha de um estabelecimento estável no Reino Unido por dispor de meios humanos e técnicos que se caracterizavam enquanto tal (§29).

---

[26] Processo n.º C-168/84.

[27] De acordo com o estabelecido no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva do IVA que refere que "*entende-se por 'sujeito passivo' qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Entende-se por 'atividade económica' qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência*". E também, nos termos do disposto no artigo 10.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março.

Em sentido contrário, o TJUE veio considerar no acórdão ARO Lease[28] que a simples disposição de um parque automóvel num determinado Estado não constituía por si só um estabelecimento estável por não dispor aí de pessoal próprio nem de estrutura que apresentasse um grau suficiente de permanência no quadro do qual pudessem ser elaborados contratos ou tomadas decisões administrativas de gestão, sendo que os contratos de locação eram elaborados e assinados na sede, ainda que a locadora tivesse contactado com esses clientes através de intermediários independentes estabelecidos no outro Estado-membro e os veículos tivessem aí sido adquiridos e matriculados. Esta doutrina foi posteriormente reiterada no acórdão Lease Plan Luxembourg[29].

Estas decisões em sentido inverso do acórdão DFDS fizeram crer alguma doutrina que o mesmo teria uma aplicação limitada a determinadas situações em que se encontrassem reunidas circunstâncias de exceção[30]. No entanto, a tentação das diversas autoridades tributárias em generalizar esse entendimento é crescente, pelo que importa abordar este tema com maior acuidade.

Em suma, a jurisprudência do TJUE proferida sobre esta matéria até 2011 (e que continua a ser perfilhada pelo Tribunal[31] mesmo após a publicação do referido Regulamento) tendia a considerar que:

a) Devia ser dada primazia à sede da atividade económica do agente;
b) Apenas em situações especiais, designadamente de distorções de concorrência, devia ser dada relevância à localização do estabelecimento estável;
c) O estabelecimento devia respeitar a uma estrutura dotada de uma consistência mínima e com caracter de permanência de meios humanos e técnicos necessários à prestação dos serviços em causa (dispondo, designadamente, de pessoal próprio);

[28] Processo n.º C-190/95.
[29] Processo n.º C-390/96.
[30] *Vd.* Ben Terra, *op. cit.*, pág. 565.
[31] *Vd.*, entre outros, acórdãos Daimlere Widex (Processos apensos n.º C-318/11 e C-319/11, respetivamente).

d) Esse grau de permanência devia ser aferido no sentido de determinar se esse estabelecimento permitia a elaboração de contratos com os clientes e serem tomadas decisões administrativas de gestão;

e) Esses intermediários através dos quais o não residente atua teriam que ser seus dependentes, tanto económica como juridicamente, não afastando esta qualificação o simples facto de serem entidades jurídicas autónomas, ainda que subsidiária da não residente.

De salientar que, acompanhando esta jurisprudência, a Autoridade Tributária faz referência expressa a este conceito tanto no Ofício-Circulado n.º 30.114/2009, de 25 de novembro, emitido a respeito das prestações de serviços realizadas entre a casa-mãe e o estabelecimento estável que transcreve a doutrina do acórdão FCE Bank[32], como no Ofício n.º 30.115/2009, de 29 de dezembro, relativo à aplicação das novas regras de localização dos serviços para efeitos do IVA. Transcrevia assim aquele entendimento do TJCE nestas instruções administrativas, defendendo que deve considerar-se que uma entidade tem um estabelecimento estável "*quando disponha de uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, e de uma instalação, ambos com uma permanência suficiente para a realização de operações tributáveis*".

Após um longo período de ausência normativa, o conceito de "estabelecimento estável" ganha finalmente incorporação legislativa em 2011 através do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março ("Regulamento")[33], que consagra no seu artigo 11.º a doutrina desenvolvida pelo TJUE.

Nos termos deste Regulamento, e para efeitos da regra de localização das prestações de serviços, o estabelecimento deve caracterizar-se"*por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos*":

a) Que lhe permita receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento, ou seja, enquanto

[32] Processo n.º C-210/04.

[33] A este respeito vd. Conceição Gamito, Catarina Belim e Rita Chambel, "Novo regulamento de execução que estabelece medidas de aplicação da Diretiva do IVA", *Fiscalidade*, n.º 47, Julho-Setembro 2011.

adquirente de serviços utilizados para as suas necessidades e para efeitos da aplicação da regra geral de localização dos serviços prestados a sujeitos passivos prevista no artigo 44.º da Diretiva[34] (de acordo com o n.º 1 do citado artigo 11.º);

b) Que lhe permita efetuar as prestações de serviços que fornece, ou seja, enquanto *prestador* de serviços a entidades que não sejam sujeitos passivos (de acordo com o n.º 2 do referido artigo 11.º)[35]:

- No âmbito da regra geral de localização estabelecida no artigo 45.º da Diretiva do IVA, sendo a prestação de serviços considerada realizada através do estabelecimento estável e, por essa razão, localizada no Estado da sua localização;
- Na locação de meios de transporte de longa duração, cuja operação se entende localizada no Estado onde o destinatário tenha o seu domicílio ou residência habitual (conforme o artigo 56.º, n.º 2, da Diretiva do IVA, e desde 01/01/2013); ou
- Na prestação de serviços por via eletrónica, considerados igualmente localizados no Estado onde o destinatário tenha o seu domicílio ou residência habitual (até 31/12/2014, de acordo com o artigo 58.º da Diretiva do IVA).

Ainda que esteja sistematicamente incluída na alínea d) do n.º 2 do citado artigo 11.º do Regulamento, ou seja, inserida na conceção de estabelecimento estável enquanto *prestador* de serviços, consideramos que devemos autonomizar esta situação porque referente à aquisição de serviços pelo estabelecimento (situação diferente das três acima enunciadas), sendo que, segundo esta norma, este estabelecimento será sujeito passivo de IVA (através do mecanismo de *reverse charge*), de acordo com o artigo 192.º-A da Diretiva do IVA, quando adquira serviços considerados tributáveis no Estado-membro onde se encontra localizado e o prestador não esteja aí estabelecido, situação expressamente prevista no artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do Código do IVA, em conjugação com o artigo 2.º, n.º 5, do mesmo Código.

---

[34] Ao qual corresponde o artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do Código do IVA.

[35] Assumindo-se, pressupomos nós, que o legislador entendeu nos dois últimos casos que o estabelecimento estável está localizado no Estado do domicílio ou residência habitual do adquirente.

Acrescenta ainda este Regulamento que a mera circunstância de uma entidade dispor de um número de identificação para efeitos de IVA não é em si mesma suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável num Estado diferente do da respetiva sede[36].

Pelo que, para efeitos do IVA, a conjugação daquela disposição com a jurisprudência do TJUE determina que se avalie:

a) Se o estabelecimento é dotado de uma consistência mínima em termos de meios humanos *e* técnicos necessários à prossecução da atividade da entidade não residente[37];
b) Se o intermediário, que atua por conta da entidade não residente, depende de si jurídica e economicamente;
c) A finalidade do estabelecimento, ou seja, se essa estrutura lhe permite prestar e adquirir serviços para as suas necessidades[38].

À semelhança do que sucede em sede do imposto sobre o rendimento, e quanto às alíneas a) e b) *supra*, também aqui a análise deve ser efetuada (i) na ótica da estrutura (humana *e* técnica) presente no Estado de atuação do intermediário, (ii) assim como quanto ao seu estatuto de independência/dependência enquanto atua por conta da não residente (ainda que a Autoridade Tributária portuguesa pareça não dar relevância a este segundo aspectos).

Quanto à estrutura existente, e como vimos acima, o TJCE tem vindo a referir que devem ser avaliadas as condições disponíveis para o exercício da atividade, seja em termos humanos como técnicos, importando, por

---

[36] *Cf.* artigo 11.°, n.° 3, do Regulamento.

[37] Refira-se que, conforme acima comentado, em sede de tributação direta estes requisitos não são cumulactivos, ou seja, podemos concluir pela existência de estabelecimento estável apenas pela disponibilização de meios humanos ou meios técnicos (por exemplo, a instalação, por si só, de uma máquina de jogos ou de distribuidores automáticos pode implicar a existência de tal estabelecimento – *vd.* a este respeito §10 dos Comentários da OCDE). Sobre a não cumulação destes requisitos, vd. Pasquale Pistone, *op. cit.*. Questionamos se faz sentido esta distinção, parecendo ser este critério em IVA mais exigente do que em sede do imposto sobre o rendimento, quando, atendendo às características no IVA, nos parecer fazer mais sentido a situação oposta.

[38] Designadamente afastando a possibilidade de utilização do procedimento de reembolso do IVA estabelecido pela Diretiva n.° 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro. *Vd.* acórdãos Daimler e Widex (Processos apensos n.° C-318/11 e C-319/11, respetivamente) e E.ON Global Commodities (Processo n.° C-323/12).

exemplo, avaliar o número de empregados afetos, a existência de condições à celebração de contratos, se essa estrutura apresenta um certo grau de permanência, igualmente como previsto em sede do imposto sobre o rendimento como indicado nos Comentários da OCDE, que refere a necessidade de analisar se essa estrutura prossegue a atividade numa base regular.

Questiona-se, no entanto, se essa estrutura tem que ser própria, em termos jurídicos, ou se poderá existir estabelecimento estável quando a entidade não residente contrata terceiros para prosseguir a sua atividade, para executar, por exemplo, atividades de armazenamento, de gestão de *stock* e de transporte. Quanto a este segundo aspeto entendemos que importará avaliar a forma como estes terceiros atuam por conta da entidade não residente, ou seja, se atuam numa situação de dependência jurídica/económica ou se mantêm o risco da prossecução da sua atividade revelando-se serem independentes daquela não residente.

Relembramos a este respeito que o TJUE no acórdão DFDS já defendeu que a circunstância de a atividade da não residente ser exercida através de uma entidade jurídica autónoma, como sucede no caso de uma subsidiária, não é suficiente para sustentar a sua independência uma vez que a realidade económica subjacente constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA. No entanto, não pode ser despiciendo o facto de o TJUE também ter entendido no acórdão Daimler[39] que a circunstância do sujeito passivo dispor, no Estado-Membro do pedido de reembolso, de uma filial detida a 100%, quase exclusivamente destinada a fornecer-lhe diversos serviços, não significa que aquele sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável, concluindo que não poderá ficar impedido de solicitar o reembolso do IVA aí suportado através do procedimento aplicável aos não residentes. Não podemos, contudo, deixar de ignorar que neste processo a entidade não residente apenas realizava ensaios técnicos nesse Estado, adquirindo serviços para esse efeito à sua filial, não prestando quaisquer serviços a terceiros ou desenvolvendo nesse mesmo Estado qualquer outra atividade.

Retira-se deste acórdão que o *estabelecimento-adquirente* não poderá existir por si só, ou seja, a ele tem que estar associado um estabelecimento

[39] A este respeito *vd.* Rita de la Feria e Ana Carvalho, "Entre Daimler e Welmory: O Conceito de Estabelecimento Estável para Efeitos de IVA", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VI, n.º 2, 2013, pág.193 e segs.

prestador de serviços e/ou vendedor de bens, atos definidores da prossecução de uma atividade económica e, consequentemente, qualificadores da estrutura humana e técnica existente como um estabelecimento estável. Sem esta segunda vertente não se poderá concluir que uma determinada entidade não residente tem um estabelecimento estável em determinado Estado para apenas adquirir serviços. Esses serviços têm que ser adquiridos para as suas necessidades conforme indicado no artigo 11.°, n.° 1, do Regulamento de Execução.

Na verdade, consideramos que a perspetiva do *estabelecimento-adquirente*, na ótica do Regulamento, é meramente instrumental e redutora uma vez que apenas lhe atribui relevância para efeitos de determinação da aplicação do mecanismo da inversão do sujeito passivo. Esta vertente poderá, contudo, ser relevante noutras situações, como poderá, por exemplo, importar para determinar a atração da localização dos serviços no Estado do prestador onde se considera igualmente localizado o *estabelecimento-adquirente*, afastando a localização dos serviços no Estado da sede do adquirente. Abordaremos, contudo, abaixo esta questão com especial incidência nas estruturas comissionistas.

Assim, a conceção de *estabelecimento-prestador* de serviços, e numa perspetiva do direito interno, tem que ser enquadrada à luz do conceito de sujeito passivo que a Autoridade Tributária entende ser transnacional constante do artigo 1.°, n.° 1, alínea a), do mesmo Código. Notamos, a este respeito, e em primeiro lugar que, a não residente, em regra, quando de alguma forma presta serviços noutro Estado, ou se considera que tem um estabelecimento estável para efeitos do imposto sobre o rendimento (e consequentemente para IVA) ou já dispõe de um registo de IVA (em resultado do fluxo de bens subjacente, por exemplo). Nesta segunda situação, a amplitude daquele conceito pode não trazer problemas práticos de maior em IVA na medida que, como acima referimos, a Autoridade Tributária entende que, a partir do momento que uma entidade não residente tenha um número de IVA português deve ser tratada como um sujeito passivo regular e cumprir com as respetivas obrigações, incluindo as de liquidação. Pelo que, no caso da não residente realizar alguma prestação de serviços que se considere localizada nesse Estado no qual se encontre registado, deve a mesma ser o sujeito passivo dessa operação.

Todavia, ainda que se considere que essa entidade tem um estabelecimento estável em IVA, pode suceder que a operação realizada pela não residente respeite a uma atividade diferente da prosseguida por esse estabelecimento e que para efeitos de tributação direta deva ser alocada à sua sede na medida que não disponha de estabelecimento estável em sede do imposto sobre o rendimento. *Quid juris?* Faz sentido atrair esta operação a um estabelecimento constituído para uma atividade diferente e reportá-la nesse Estado através desse número? E quando os serviços sejam prestados a uma entidade que não seja sujeito passivo, e por essa razão esse não residente se tivesse que registar de qualquer forma para liquidar o IVA devido? Faz sentido solicitar um outro número de IVA para reportar essa operação alocada a uma atividade diferente? Num sujeito passivo que tenha integral direito à dedução esta questão poderá não levantar qualquer problema. No entanto, no caso de um sujeito passivo dito misto essa distinção já poderá ser relevante, designadamente para efeitos do cálculo do *prorata* da sede. Este segundo procedimento poderia resolver esta situação, contudo de difícil implementação, entendemos, pelo menos em Portugal, atendendo desde logo que a Autoridade Tributária portuguesa, nas declarações de início de atividade em IVA, não distingue os estabelecimentos estáveis dos meros "registos de IVA" (esta distinção apenas está prevista para o IRC) e, por outro lado, apenas permite a atribuição de um único número de identificação fiscal a esse não residente.

Por sua vez, a conceção de *estabelecimento-adquirente* de serviços encontra-se plasmada na alínea e)[40] do n.º 1 e n.º 5 do artigo 2.º do Código do IVA, ambas disposições inseridas pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12

[40] Refira-se a este respeito que, na medida que a alínea g) da mesma disposição também considera serem sujeitos passivos do imposto "*as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes (...) em prestações de serviços efetuadas em território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º*", ainda que introduzida muito antes da alínea e) em 2002, pelo Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de agosto (em resultado da transposição da Diretiva n.º 2000/65/CE, do Conselho, de 17 de outubro, através da qual se generalizou o mecanismo da inversão do sujeito passivo nestas condições), impunha-se ao legislador que, aquando da transposição da citada Diretiva n. 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, através do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, tivesse ajustado a redação desta norma em conformidade de forma a clarificar o seu conteúdo e evitar repetições de previsão que apenas confundem o intérprete.

de agosto. Importa salientar a este respeito que, na perspetiva da aquisição dos serviços enunciada, o citado n.º 5 prevê expressamente que se considera sujeito passivo relativamente "*a todos os serviços que lhes sejam prestados no âmbito da sua atividade*"[41], assim como no artigo 6.º, n.º 6, alínea a), que também estabelece a localização dos serviços em território nacional quando o estabelecimento aqui se localize e "*para o qual os serviços são prestados*". Ou seja, na vertente *estabelecimento-adquirente* é importante que os serviços digam respeito à atividade prosseguida pelo estabelecimento, pressuposto à atração desses serviços ao estabelecimento.

3.2. A existência de estabelecimento estável numa estrutura comissionista

É quanto ao *estabelecimento-adquirente* de serviços que se colocam as questões relacionadas com as estruturas comissionistas, mas na perspetiva da aquisição de serviços a prestadores estabelecidos no Estado do comissário e dos seus clientes, e não na vertente indicada no artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução conforme acima referido.

Esta questão era irrelevante até 01/01/2010 quando a regra geral de localização dos serviços ditava que o IVA fosse devido no Estado da sede do prestador. Assim sendo, independentemente de a quem fossem faturados os serviços, se à sede ou se ao pretenso estabelecimento, os serviços consideravam-se sempre localizados no Estado do prestador (excluídas as exceções então previstas no artigo 6.º). Com as novas regras de localização dos serviços, em vigor desde aquela data, esta situação deixou de ser indiferente atendendo que a operação considerar-se-á localizada ou no Estado da sede do adquirente ou no Estado de localização do pretenso estabelecimento.

Se o IVA apresenta características diferentes do imposto sobre o rendimento, consideramos contudo que algumas dessas pistas podem ser utilizadas quanto ao conceito de estabelecimento estável para efeitos do imposto sobre o rendimento atendendo à maior maturidade que partilha na doutrina internacional. Desde logo, ao afastar do seu conceito os agentes e comissários independentes, poder-se-iam aproveitar as diretrizes utilizadas em

[41] Pressupomos "à atividade do estabelecimento".

sede deste imposto quanto à determinação do seu grau de dependência pa a aferição da existência ou não de tal estabelecimento, que determina qu se esses agentes estiverem sujeitos a instruções detalhadas ou a um contro geral da empresa não residente, não podem ser considerados independe tes. Para esse efeito deve ainda ser apurado se o risco empresarial é pel mesmos suportado (§38 do Comentário da OCDE) ou, ainda, se o comi sário não se limita a vender os bens do comitente dispondo, por exempl de poderes para celebrar contratos (§38.7) atendendo que no mandato se representação o comissionista não tem poderes para concluir contratos q vinculem o comitente[42].

Por outro lado, quando nas estruturas comissionistas as entidades nã residentes utilizam as suas subsidiárias para promover as suas vendas, ir porta igualmente avaliar se as mesmas devem ser consideradas independe tes daquelas, ou se, ao invés, suas meras auxiliares implicando a existênc de um estabelecimento estável. Com este objetivo, têm que ser avaliadas obrigações contratuais que essa subsidiária/comissária acordou cumprir se a comitente não residente exerce um efetivo controlo sobre a comiss ria. Quando se tratem de entidades independentes e o comissário exer iguais funções para outros comitentes, consideramos que dificilmente de ser posto em causa o seu estatuto de dependente, ainda que para o exercíc das suas funções disponibilize ao não residente uma estrutura humana técnica adequada.

Maior risco existirá quanto mais extensas forem as obrigações a que vinculou o comissário, se, por exemplo, para além da simples promoçã das vendas dos produtos, são acrescidas obrigações associadas a atividad de *marketing*, transporte e distribuição das mercadorias, gestão de *stock* gestão das cobranças, de armazenamento, partilha de riscos de danos c *stock*, de não pagamento ou de crédito. Pela própria configuração juríc ca deste modelo de negócio, em que o comissário atua em nome próprio como se fosse ele próprio quem estivesse a vender os produtos perante cliente, não pode ser ignorado o facto de que há necessariamente algum atividades que lhe são tipicamente alocadas e que outras que lhes pode

[42] *Vd.* Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedin 2007, pág. 318.

acessoriamente alocadas. Esta circunstância pode não significar por si só que existe uma relação de dependência entre este e o comitente.

Quando o comitente controle efetivamente a atividade do comissário, dando-lhe instruções diretas como deve atuar, tenha livre acesso às instalações do comissário e partilhe com o mesmo os riscos que lhe são tipicamente inerentes enquanto proprietário dos bens (como sejam o risco de dano do *stock* e o do não pagamento dos produtos vendidos pelos clientes), associada a uma comissão que não cumpre as regras estabelecidas em sede de preços de transferência, maior será o risco de existir estabelecimento[43].

4. Conclusões

Como vimos *supra* as estruturas comissionistas apresentam um tratamento próprio em IVA, na medida que se ficciona existir, para efeitos deste imposto, uma transmissão de bens entre o comitente e o comissário, quando juridicamente a mesma não se verifica.

Quando transpostas para um plano transnacional, este modelo de negócio arrasta com ele algumas questões quanto às obrigações tributárias que o comitente terá que assumir no Estado onde atue através do comissário e que importa analisar. Contudo, a situação que mais nos preocupa, pelas contingências que a mesma poderá acarretar, respeita à existência ou não de estabelecimento estável do comitente no Estado onde atua através do comissário.

---

[43] Refira-se, a título de exemplo, uma decisão nesse sentido do Tribunal da Relação de Paris que considerou ser "dependente" um comissário (Zimmer) que recebia instruções precisas do comitente ao qual tinha que justificar os métodos de venda utilizados e as suas políticas de *marketing*, atuando exclusivamente para esse comitente. Esta decisão foi, no entanto, posteriormente revogada pelo Supremo Tribunal Administractivo considerando que essa conclusão devia ser afastada uma vez que o comissário atua sem poderes representactivos, ou seja, atua em nome próprio. Para este Supremo Tribunal, os poderes de representação constituem um pré-requisito à existência de um estabelecimento estável, situação não verificada numa estrutura comissionista. No entender deste Tribunal este estabelecimento não existia ainda que o comissário atuasse em exclusividade e unicamente para um determinado comitente, ainda que o comitente determinasse as condições de venda, ainda que aquele fosse controlado pelo comitente [*vd.* Tim Wustenberghs e EthelPuncher, "Zimmer à la Belge: Could a Comissionaire Arrangement Create an Agency Permanent Establishment in Belgium?", *Bulletin for International Taxation*, 2011 (Volume 65), no. 4/5, 25 February 2011].

Em face da jurisprudência que tem sido emanada pelo TJUE sobre esta matéria, assim como atendendo ao silêncio da Autoridade Tributária, persistem muitas dúvidas quanto à aplicação deste conceito.

A análise do comportamento do comitente e das obrigações contratuais assumidas por este e pelo comissário serão de extrema importância na determinação da existência ou não desse estabelecimento no referido Estado. O TJUE desenvolveu um conceito próprio de estabelecimento estável, portanto não decalcado do utilizado em sede de tributação direta e que foi, em 2011, transposto para o Regulamento de Execução n.º 282/2011. A Autoridade Tributária portuguesa adotou esse conceito em duas instruções administrativas mas não se conhece, pelo menos publicamente, qualquer desenvolvimento deste entendimento.

Ainda que o conceito de estabelecimento estável em IVA não seja exatamente idêntico do consagrado em sede do imposto sobre o rendimento (desde logo porque em IVA o estabelecimento tem que ser dotado, em simultâneo, de uma estrutura mínima humana e técnica, cumulação não necessária quanto ao imposto sobre o rendimento), consideramos que os elementos identificados na sua interpretação não devem ser desprezados. Sublinhe-se a importância destas diferenças por forma a evitar a tentação das autoridades fiscais em concluírem que, existindo um estabelecimento estável em IVA, esse facto implica necessariamente a sua existência em sede do imposto sobre o rendimento. É assim de evitar esse fenómeno de contaminação.

Pelo que, em resumo, e na perspetiva das estruturas comissionistas, será importante, avaliar se o comissário disponibiliza ao comitente uma estrutura mínima humana e técnica e com um determinado grau de permanência, assim como deve ser verificado se a forma de atuação do comissário implica que o mesmo dependa do comitente.

Quando essa estrutura seja obtida através de terceiros com os quais não exista qualquer relação de dependência jurídica nem económica (porque não atuam em exclusivo para o comitente, por exemplo), consideramos que muito dificilmente poderá ser considerado que as suas inslações e o seu pessoal constituem um estabelecimento estável em IVA do comitente não residente.

No caso em que o comitente e o comissário sejam sociedade-mãe e subsidiária ou apresentem outra relação de grupo ou domínio, esta análise

apresenta maior relevância. Para esse efeito será essencial verificar se o comissário atua no exercício normal da sua atividade, ou seja, suportando o repetivo risco empresarial inerente ao mandato sem representação comercial que se circunscreverá à não promoção das vendas e ao não recebimento da respetiva comissão. Caso este assuma outros riscos, designadamente respeitantes ao dano das mercadorias e ao de cobrança, o seu estatuto de dependência poderá ficar em causa. Por outro lado, importará averiguar também se o comitente dá instruções precisas ao comissário, assim como avaliar se lhe é permitido o livre acesso às instalações do comissário.

Contudo, em face de tudo o exposto, e atendendo às características próprias de uma estrutura comissionista, atrevemo-nos a avançar que, numa estrutura típica, não deverá o comissário constituir estabelecimento estável em IVA do comitente na medida que suporta o risco próprio do seu negócio e ao mesmo não são atribuídos poderes de representação.