

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito Fiscal



**UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA**

As Plataformas Digitais e o IVA: All Settled?

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção
do grau de Mestre em Direito por

Mariana Veiga Calixto

Orientador: Senhor Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia

Lisboa, julho, 2025

Agradecimentos

Após alguns anos de estudo, concretizo aquele que foi um dos grandes objetivos da minha vida.

Agradeço profundamente à minha mãe, por me ter dado a oportunidade de conhecer novos horizontes acadêmicos e outros tantos de índole pessoal. Desejo que a vida nos permita continuar a descobrir o mundo juntas e que possamos ser uma constante fonte de inspiração mútua. Serei sempre a sua maior admiradora.

Ao Senhor Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia, por me ter concedido o privilégio de ser meu orientador e pela partilha de valiosos conhecimentos, que foram determinantes para a concretização desta dissertação.

Cumpre-me, ainda, agradecer ao Senhor Professor Doutor Sérgio Vasques, pela oportunidade de integrar este Mestrado, que me permitiu alcançar uma etapa de enorme relevância pessoal e profissional.

Por fim, deixo o meu sincero agradecimento à minha família e amigos, pelo seu apoio, de enorme importância para mim, com uma menção especial aos meus avós por todo o cuidado e dedicação que têm para comigo.

Espero que este seja um dos meus primeiros passos na área da Fiscalidade e que não me falte a coragem e a resiliência necessária para continuar.

Resumo

O paradigma da digitalização da economia tem-se afirmado como uma questão central no quotidiano, impondo novos desafios ao legislador fiscal. Tanto a sociedade como os sistemas fiscais estão em constante mutação, num processo contínuo de adaptação às transformações digitais e às exigências de uma economia cada vez mais globalizada.

Neste contexto, o crescimento exponencial e célere do *e-commerce*, impulsionado pela globalização, tem gerado impactos significativos em sede de tributação, designadamente no Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), tendo transformado de forma expressiva a forma como se transacionam bens e serviços.

No cerne desta discussão, encontram-se as interfaces eletrónicas, amplamente reconhecidas como “*gigantes tecnológicas*”, e assumidamente determinantes enquanto facilitadoras de transações.

Face a esta permanente evolução, emergem novas questões que tornaram necessária a adaptação do IVA às complexidades espoletadas. Neste sentido, um passo significativo foi dado com a aprovação da Diretiva (UE) 2017/2455, e mais recentemente do pacote legislativo VIDA (*VAT in the Digital Age*), representando um marco consideravelmente relevante na modernização do quadro jurídico aplicável.

Considerando o supraexposto, propõe-se o presente estudo escarpelizar as medidas que se destinam às plataformas digitais intermediárias nas relações B2C (*Business-To-Consumer*), no que concerne às transmissões de bens, procurando enquadrá-las no contexto jurídico e económico atual, e visando, em última instância, responder à seguinte questão de investigação:

“O IVA e as Plataformas Digitais — all settled?”

Palavras-chave: IVA – Plataformas Digitais – Fornecedor Presumido – *E-Commerce* – Digitalização

Abstract

The digitalisation paradigm has emerged as a central issue in contemporary society, posing new challenges for tax legislators. Both society and tax systems are in constant transformation, continuously adapting to the dynamics of digital change and the demands of an increasingly globalised economy.

In this context, the exponential and rapid growth of e-commerce, driven by globalisation, has had significant tax implications, particularly in the field of Value Added Tax (VAT), fundamentally reshaping how goods and services are traded.

At the heart of this discussion lie electronic interfaces, widely recognised as “technological giants” which play a decisive role as facilitators of transactions.

Given this ongoing evolution, new challenges have arisen, necessitating the adaptation of VAT to the complexities triggered by these developments. In this regard, a significant step was taken with the adoption of Council Directive (EU) 2017/2455, and more recently, the legislative package *VAT in the Digital Age* (ViDA), which marks a considerable milestone in the modernisation of the applicable legal framework.

In light of the above, this study aims to examine the measures targeting digital platforms acting as intermediaries in B2C (Business-to-Consumer) transactions involving the supply of goods. It seeks to frame these developments within the current legal and economic context and ultimately to answer the following research question: *"VAT and Digital Platforms — all settled?"*

Keywords: VAT – Digital Platforms – Deemed Supplier – E-Commerce – Digitalisation

Índice

Lista de Siglas e Abreviaturas.....	6
Capítulo I – Introdução	7
1. Nota Introdutória.....	7
2. Natureza do Objeto de Estudo e Propósito	10
3. Estrutura da Tese e Delimitação do Tema	12
Capítulo II – Breve Enquadramento Legislativo e Teórico	13
1. A evolução gradual do IVA para se adaptar à Economia Digital.....	13
2. Aplicação do IVA às Interfaces Digitais	15
2.1 A Incidência Objetiva e Subjetiva de Imposto - Considerações.....	15
2.2 A Relevância do sujeito passivo	16
Capítulo III – Conceitos Basilares e Noções Fundamentais	18
1. “Interface Eletrónica”.....	18
2. O Conceito de Facilitar uma Transação.....	19
2.1 “Fixação de Termos e Condições”.....	21
2.2 “Aprovação da cobrança”	22
2.3 A qualificação da Interface como “envolvida na encomenda ou na entrega dos bens”.....	23
2.4 As Fronteiras Incertas da Facilitação: O Caso das <i>Unintended Platforms</i>	23
Capítulo IV - Entre a Inovação e a Complexidade: O IVA na Era Digital.....	25
1. As regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico (Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho e Diretiva (UE) – The bigger picture	25
2. Operações abrangidas pelo Artigo 14.º - A.....	29
2.1 Operações abrangidas pelo artigo 14.º-A, n.º 1 (Vendas à distância de bens importados):	29
2.2 Operações abrangidas pelo artigo 14.º-A, n.º 2 (Entregas intracomunitárias efetuadas por fornecedor não estabelecido para adquirente não sujeito passivo):.....	31
Capítulo V: Responsabilidade Limitada nas Plataformas Digitais: Entre a Eficácia Fiscal e a Proporcionalidade?.....	35
1. A Responsabilidade limitada do fornecedor presumido	35
2. O ónus da prova, prova diabólica?.....	37
3. A Responsabilização das Plataformas Digitais, uma Medida Justa?.....	40
Capítulo VI: Plataformas Digitais e o Pacote ViDA – Entre a Expansão da Responsabilidade e a Reconfiguração do IVA	42
1. O Novo Papel das Plataformas Digitais na Era ViDA.....	42
2. O Futuro do IVA na UE: A Diretiva (UE) 2025/1539, o Caminho para o Registo Único?	45
Capítulo VII: Conclusão – <i>IVA e as Plataformas Digitais: All Settled?</i>	49
Referências Bibliográficas	53

Lista de Siglas e Abreviaturas

B2B – Business-to-business

B2C – Business-to-consumer

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Cfr. – Conferir

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Comissão – Comissão Europeia

DAC7 – Revisão da Diretiva sobre a Cooperação Administrativa

Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho

Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho

EU – European Union

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation

IOSS – Import One-Stop Shop

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NIF – Número de Identificação Fiscal

n.º/n.ºs – Número/Números

Notas Explicativas – Notas explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico

OECD – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSS – One-Stop Shop

PME – Pequenas e Médias Empresas

P./Pp. – Página/Páginas

Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

União – União Europeia

VAT – Value Added Tax

VEG – VAT Expert Group

VIDA – VAT in the Digital Age

Capítulo I – Introdução

1. Nota Introdutória

Num mundo que cada vez mais se debate com o fenómeno digital¹ e tecnológico, é possível constatar que existe uma mudança constante e dinâmica dos modelos de negócio, sendo particularmente evidente a expansão do *e-commerce* no contexto da economia global². Tal evolução repercute-se, inevitavelmente, no domínio da tributação indireta, com especial incidência no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Este novo paradigma encontra fundamento, em larga medida, na crescente preponderância³ das plataformas digitais⁴, cuja intervenção no circuito económico não se cinge, por via de regra, à mera intermediação, assumindo antes um papel ativo na facilitação das operações subjacentes e contribuindo, assim, para a criação de valor acrescentado⁵.

Com efeito, a atuação destas plataformas, aproxima-se sob a perspetiva económica, da figura de um *broker*⁶, na medida em que o respetivo *core business* não reside na produção, aquisição ou alienação direta de bens ou serviços, mas antes na disponibilização de uma infraestrutura digital⁷ apta a facilitar a concretização de transações entre duas entidades economicamente distintas⁸, promovendo, desse modo, a

¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015, p. 145

² Cf. Comissão Europeia, Impact Assessment Accompanying the Proposals on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce, Bruxelas, 1 de dezembro de 2016, p. 7. Em 2016, a receita anual de IVA gerada pelo comércio eletrónico na UE-28 foi estimada em cerca de 137 mil milhões de euros.

³ OCDE, E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?, OECD, Paris, 2019, p. 3.

⁴ OCDE, An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation, Paris, 2019, p. 14. As plataformas digitais são geralmente definidas como “*serviços digitais que facilitam as interações entre dois ou mais utilizadores distintos, mas interdependentes (empresas ou indivíduos), que interagem através do serviço via internet*”.

⁵ BAL, A.M.: Managing EU VAT Risks for Platform Business Models, Bulletin for International Taxation, IBFD, vol. 72, n.º 4a/Special Issue, março 2018, p. 2.

⁶ BERETTA, Giorgio : European VAT and the Sharing Economy (2019) p. 388.

⁷ BAL, A.M.: Managing EU VAT Risks for Platform Business Models, Bulletin for International Taxation, IBFD, vol. 72, n.º 4a/Special Issue, março 2018, p. 4.

⁸ Cf. CORNELISSE, R. & VAN DER PAARDT, S.: Rendering Platforms Liable for VAT and Import Duties: Desperate Times Call for Desperate Measures, but What About Proper Checks and Balances?, EC Tax Review, vol. 30, n.º 6, 2021, p. 192.

interação recíproca entre a oferta e a procura⁹ e potenciando, em consequência, efeitos de rede¹⁰, visto que o valor da plataforma tende a aumentar à medida que o número de utilizadores envolvidos cresce.

Neste contexto, a digitalização conduz à otimização e à substituição de modelos de negócio preexistentes por outros mais avançados, capazes de gerar novas fontes de receita e de tornar as operações mais eficazes, e adaptadas às novas dinâmicas do comércio eletrónico¹¹. Com efeito, a proliferação de estruturas digitais complexas, em particular as *multi-sided platforms*¹², acentuou uma progressiva atenuação da fronteira conceptual entre fornecedor e adquirente, sendo cada vez mais comum que o mesmo agente económico desempenhe, em simultâneo, funções tradicionalmente atribuídas a ambos os lados da relação comercial¹³.

Ora, sendo o IVA um imposto plurifásico, cuja mecânica assenta no método do crédito de imposto (método indireto subtrativo)¹⁴, mediante o qual o cálculo do valor acrescentado é apurado através da dedução do imposto suportado nos *inputs* ao imposto liquidado nos *outputs*, observou-se uma crescente dificuldade na sua cobrança eficaz nas transações intermediadas por interfaces eletrónicas.

Tal dificuldade decorre, em larga medida, de incertezas substanciais quanto à correta identificação do sujeito passivo da operação, da indeterminação do local da mesma para efeitos de incidência territorial do imposto, assim como, de uma insuficiente consciencialização, por parte dos agentes económicos envolvidos, das obrigações fiscais que sobre eles impendem¹⁵.

A problemática assume contornos particularmente acentuados no âmbito das operações transfronteiriças, como realçou a Ação 1 do BEPS¹⁶, evidenciando-se nas vendas de

⁹ RUTGER, Belinda et al.: Platform Liability: An Efficient and Fair Collection Model for VAT?, European Commission Taxation Papers, Working Paper n.º 65, 2016, p. 2.

¹⁰ OECD, An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation, 2019, p. 23.

¹¹ OECD: Stimulating Digital Innovation and Inclusiveness: The Role of Policies for the Successful Diffusion of ICT, OECD Digital Economy Papers, n.º 256, 2016.

¹² OECD: Network Effects and Efficiencies in Multi-Sided Markets – Note by H. Shelanski, S. Knox and A. Dhillon, 2017, p. 2.

¹³ Comissão Europeia: Commission Staff Working Document – Impact Assessment Report, 2022.

¹⁴ VASQUES, Sérgio: Imposto sobre o Valor Acrescentado, 2020, p. 333.

¹⁵ ROMEIRO, Rita: O IVA no Comércio Eletrónico; Uma análise à luz do novo regime introduzido pelo pacote IVA e-commerce, Dissertação de Mestrado em Direito, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2022, p. 45.

¹⁶ OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Ação 1 – Relatório Final de 2015, sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS), 2015, p. 122.

mercadorias realizadas por operadores económicos não estabelecidos na União Europeia a consumidores finais aí localizados.

No passado recente, esta realidade era ainda agravada pela vigência, à data, de uma isenção de IVA aplicável às importações de bens de valor inferior a 22 euros¹⁷, a qual se revelou particularmente suscetível a práticas fraudulentas¹⁸, designadamente, através de declarações de valor fictícias ou manipuladas, originando distorções concorrenciais significativas¹⁹ em prejuízo dos operadores estabelecidos na UE e perdas²⁰ de receita fiscal relevantes para os Estados-Membros.

A manutenção desta isenção configurava, ademais, um incentivo indireto à adoção de estratégias de deslocalização artificial por parte de empresas fornecedoras, que, ao estabelecerem-se fora do território da União, pretendiam contornar as obrigações inerentes à liquidação e entrega do imposto, beneficiando de um regime mais favorável do ponto de vista fiscal²¹.

Acresce que se verifica, tendencialmente, uma dificuldade em garantir o cumprimento das regras de IVA por parte de fornecedores estabelecidos em países terceiros, nomeadamente no que respeita ao registo, à liquidação e à entrega do imposto²².

Esta limitações, amplamente reconhecidas, colocaram em evidência a necessidade de uma resposta legislativa coordenada por parte da União Europeia.

¹⁷ Até 30 de junho de 2021, as importações de bens de valor intrínseco não superior a 22 euros beneficiavam de uma isenção de IVA ao abrigo do artigo 23.º da Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa às isenções do imposto sobre o valor acrescentado aplicáveis à importação definitiva de certos bens. Esta isenção foi revogada com a entrada em vigor do VAT *e-commerce package*, a partir de 1 de julho de 2021.

¹⁸ Tribunal de Contas Europeu, Relatório Especial n.º 12/2019 – Comércio eletrónico: muitos dos desafios relativos à cobrança do IVA e dos direitos aduaneiros permanecem por resolver, Luxemburgo, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/e-commerce-12-2019/pt/>

¹⁹ Comissão Europeia, Notas explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico – relativas à Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, à Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e ao Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, 2021, p. 56.

²⁰ Cf. Diretiva (UE) 2025/516 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital, considerando (5): “*Em 2020, segundo as estimativas, o desvio do IVA ascendia a 93 mil milhões de EUR na União. Uma parte significativa do desvio do IVA é o resultado de fraude, em especial a fraude intracomunitária do operador fictício, cujo valor se estima situar-se entre 40 e 60 mil milhões de EUR*”.

²¹ SALDANHA, Nuno: O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 64, 2021, p. 40, segundo o qual, a não aplicação do IVA permite que empresas sediadas fora da União Europeia pratiquem preços substancialmente mais baixos do que os fornecedores estabelecidos no seu interior.

²² POLLAK, Christina: VAT and the Digital Economy: A Legal Analysis of the Supply of Goods, p. 2

Foi precisamente neste contexto, marcado pela ocorrência de fenómenos de fraude²³ e evasão fiscal²⁴ e, pela necessidade de modernização do quadro jurídico-tributário aplicável, que surgiu uma intervenção legislativa²⁵ da União Europeia consubstanciada no denominado *VAT E-commerce Package*, na tentativa de mitigação de parte das questões supramencionadas.

2. Natureza do Objeto de Estudo e Propósito

Atento o contexto acima exposto, ao longo desta investigação pretende-se desenvolver uma análise crítica do tratamento fiscal, em sede de IVA, das plataformas digitais que atuam como facilitadoras nas relações nas relações *business-to-consumer* (B2C), no que concerne às transmissões de bens, tendo por referência as alterações introduzidas pela Diretiva (UE) 2017/2455 à Diretiva 2006/112/CE (doravante designada por “Diretiva IVA”). Partindo da premissa de que urge repensar o conteúdo da mesma, cuja lógica subjacente não poderia anteciper a complexidade, a volatilidade e a desmaterialização dos modelos de negócio digitais contemporâneos²⁶ que viriam a suceder.

Fundamentalmente, o presente estudo debruçar-se-á sobre os aspetos controvertidos e as complexidades que o tema em apreço suscita, na medida em que este representa uma inovação face às cadeias tradicionais de produção do IVA²⁷, por constituir um desvio à lógica linear que lhes é inerente, (*linear chain*)²⁸, evoluindo antes para uma lógica de carácter circular (*circular supply chain*).

Considerando que o propósito último do IVA é tributar o consumo de bens e serviços onde este efetivamente ocorre, repercutindo o encargo do imposto no consumidor final, revela-se particularmente complexa a inserção de novos intervenientes na cadeia de valor,

²³ O Tribunal de Justiça da União Europeia tem definido a fraude em sede de IVA como “ não liquidação do imposto quando este é exigível”. Cf. TJUE, apud EC Tax Review, p. 3.

²⁴Cfr. Comissão Europeia, Action Plan on VAT – Towards a single EU VAT area, (2016) 148 final, p. 4. Estima-se que aproximadamente 25% das receitas perdidas em sede de IVA decorrem de práticas fraudulentas associadas ao comércio intracomunitário.

²⁵ A partir de 1 de julho de 2021, entraram em vigor alterações significativas ao regime comum do imposto sobre o valor acrescentado, introduzidas pela Diretiva (UE) 2017/2455 e pela Diretiva (UE) 2019/1995, que modificaram a Diretiva IVA.

²⁶ Comissão Europeia, Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital – Exposição de Motivos, 2022,

²⁷ MERKX, M.: Platform Liability: An Efficient and Fair Collection Model for VAT? In: MATESANZ, F. (Ed.), VAT Challenges and Opportunities in the New Digital Economy, p. 2

²⁸ BERETTA, Giorgio, European VAT and the Sharing Economy, p. 10.

em que o acréscimo de valor gerado reside, precisamente, no seu particular papel de intermediação.

Neste contexto, assumem especial relevo três dimensões fundamentais: a compatibilização do regime aplicável com o princípio da neutralidade; a identificação do sujeito passivo na dinâmica triangular entre fornecedor, plataforma e consumidor; e a determinação do momento e do local em que o imposto se torna exigível.

De acordo com o exposto, impõe-se, assim, a edificação de soluções a curto prazo, assentes numa arquitetura legal que não só tenha em consideração, mas também potencie, o irreversível processo de digitalização da economia, num mercado crescentemente tecnológico²⁹.

Foi nesse sentido, que o legislador fiscal procurou avançar, através da introdução de mecanismos específicos de responsabilização das interfaces digitais, qualificando-as, mediante a verificação de determinados pressupostos, como fornecedores presumidos “*deemed suppliers*”³⁰. Esta construção normativa visa reforçar a resiliência do sistema face à fraude, simplificar o cumprimento das obrigações fiscais, assegurar a efetividade do princípio da neutralidade e mitigar distorções concorrenciais previamente identificadas.

Os recentes aditamentos legislativos, revelam-se promissores no que respeita ao reforço dos mecanismos de controlo da fraude e da evasão fiscal, ao permitir uma maior rastreabilidade das transações³¹, e uma significativa simplificação dos procedimentos para empresas e particulares.

Mas, não há rosa sem espinhos. A questão que se nos coloca, quando avaliamos o tema da perspetiva da implementação pelos agentes económicos e administrações tributárias, é dupla: estarão os operadores económicos e as administrações tributárias preparados para implementar estes mecanismos de forma eficaz?³² E, sobretudo, revelar-se-á justo e

²⁹ NUNES, A., BALONA, C. A. & SANTOS – Mind the VAT Gap: análise e reflexões sobre as propostas de alteração das regras do IVA para a era digital, in VASQUES, S. (coord.), Cadernos de IVA, n.º 4, 2022, p. 52.

³⁰ A figura do *deemed supplier* traduz uma ficção jurídica mediante a qual um sujeito passivo é equiparado, para efeitos de IVA, ao fornecedor de bens ou prestador de serviços numa operação triangular, não obstante não intervenha materialmente na transmissão.

³¹ Comissão Europeia, VAT Gap in the EU – Report 2023, Direção-Geral da Fiscalidade e União Aduaneira, Publicações do Gabinete da União Europeia, 2023, p. 16.

³² POTMA, Thomas & BAKKER, Esther G. – E-commerce, VAT and Customs: Challenges and Opportunities Ahead, vol. 29, 2020, p. 131

proporcional o ónus que recai sobre as plataformas digitais, enquanto novos sujeitos passivos, atendendo ao seu posicionamento nas cadeias de valor?

Tendo em consideração o exposto, esta investigação procurará responder à seguinte questão: “*As Plataformas Digitais e o IVA: All Settled?*”

3. Estrutura da Tese e Delimitação do Tema

A dissertação que me proponho apresentar será dividida em sete capítulos.

O estudo tem início com uma contextualização dos antecedentes legislativos, seguindo uma sequência lógica, que permita evidenciar a necessidade de intervenção relativamente ao objeto de estudo, acompanhada de um enquadramento teórico que permita a sua adequada inserção no contexto da mecânica do imposto.

Por sua vez, no segundo capítulo, farei uma sistematização de conceitos basilares, a título de enquadramento conceptual, que se mostra necessária para a compreensão aprofundada do tema. Para tanto, proceder-se-á à delimitação de noções fundamentais, nomeadamente a de “Interface Eletrónica”, explorando-se, igualmente, o momento em que esta pode ser considerada como elemento facilitador de uma transação.

Na segunda parte desta investigação, propõe-se a análise do regime resultante das alterações introduzidas pela Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho e pela Diretiva (UE) 2019/1995, com especial ênfase na responsabilização do fornecedor presumido. Procurar-se-á, numa perspetiva crítica, aferir se esta constitui uma medida justa, que onera de forma equitativa os encargos entre os intervenientes nas transmissões de bens, bem como, avaliar a sua suficiência no que respeita à mitigação das problemáticas fiscais subjacentes.

Na terceira parte da presente investigação, onde se contemplam os Capítulos VI e VII, procede-se a uma breve contextualização da iniciativa *VAT in the Digital Age* (ViDA), da sua articulação com o artigo 14.º-A da Diretiva IVA, bem como das perspetivas futuras associadas à sua eventual implementação.

Por último, e atendendo à sua relevância para o tema, bem como à sua atualidade, será feita uma breve referência à Diretiva (UE) 2025/1539 e às perspetivas que esta projeta sobre o futuro do IVA.

Esta parte encerra com a formulação da conclusão, construída a partir de uma análise crítica dos aspetos anteriormente desenvolvidos, com o objetivo de proporcionar uma resposta fundamentada à questão de investigação inicialmente delineada.

No que respeita à delimitação do tema, importa sublinhar que a presente investigação não se circunscreve à realidade jurídica portuguesa, assumindo igualmente relevância no plano da União Europeia, uma vez que o regime jurídico do IVA assenta numa matriz europeia harmonizada. Sendo a questão de investigação centrada na Diretiva IVA e nos critérios aplicáveis à qualificação e tributação das transmissões de bens em sede de imposto, no quadro legislativo atualmente em vigor, a legislação nacional será convocada apenas a título meramente exemplificativo, sempre que tal se revele útil para a compreensão de situações concretas.

Cumprir ainda referir que a investigação se centra nas regras relativas ao *e-commerce* vigentes a partir de julho de 2021, razão pela qual o pacote *VAT in the Digital Age* (ViDA) não integra diretamente o escopo da análise, sendo abordado apenas de forma acessória, quando pertinente para o aprofundamento da discussão. Será, contudo, contemplada uma reflexão final sobre a sua articulação com o regime vigente, tendo em conta que, à data de elaboração do presente estudo, a referida proposta se encontra já aprovada.

A análise efetuada nesta Tese de Mestrado refere-se aos desenvolvimentos ocorridos e publicamente conhecidos até julho de 2025.

Capítulo II – Breve Enquadramento Legislativo e Teórico

1. A evolução gradual do IVA para se adaptar à Economia Digital

A adaptação do IVA às novas dinâmicas da economia digital resultou de um processo evolutivo, refletindo a crescente necessidade aumentar a eficiência e a eficácia na cobrança do imposto e reforçar o combate à fraude e à evasão fiscal.

Focando-nos somente no estritamente fundamental para o propósito desta tese, na UE, a concretização inicial de medidas específicas dirigidas aos serviços prestados por via eletrónica teve lugar com a aprovação do denominado “Pacote IVA” (*VAT Package*),

aplicável aos serviços de telecomunicações, radiodifusão e eletrônicos (TBE)³³, onde, entre outras medidas, se definiu o conceito de serviços prestados por via eletrônica e se instituiu a regra da tributação no destino para estes serviços no cenário B2C³⁴.

A evolução prosseguiu com a aprovação do *Pacote IVA para o Comércio Eletrónico (VAT E-Commerce Package)*³⁵. Aqui, pela primeira vez, foi introduzido um mecanismo de responsabilização das plataformas digitais pela cobrança e entrega do imposto, foco primário deste estudo.

Posteriormente, foram adotadas medidas complementares com vista ao reforço da fiscalização e ao cumprimento das obrigações tributárias no contexto digital, especialmente aplicáveis à economia das plataformas digitais, nomeadamente, a DAC7³⁶ e o CESOP³⁷, impondo obrigações específicas de reporte e promovendo uma cooperação administrativa mais eficaz entre as autoridades fiscais dos Estados Membros para um controlo mais rigoroso dos fluxos de pagamentos envolvidos nas operações digitais.

Por fim, a proposta *VAT in the Digital Age (ViDA)*³⁸, recentemente aprovada, marca uma nova fase de adaptação do regime do IVA às exigências da economia digital. Entre várias outras medidas, que extravasam o escopo limitado desta tese, propõem-se novas regras relativas à responsabilização acrescida das plataformas digitais que intermedeiam serviços de transporte e alojamento de curta duração. Como veremos, há alguns aspetos destas novas regras, que embora no âmbito da intermediação da prestação de serviços,

³³ Cf. Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que respeita ao local das prestações de serviços.

³⁴ Cfr., em particular, definição do art. 7.º do Regulamento de Execução 282/2011 e o seu anexo I.

³⁵ O Pacote *IVA e-Commerce* teve como base jurídica as alterações introduzidas à Diretiva 2006/112/CE pela Diretiva (UE) 2017/2455 e pela Diretiva (UE) 2019/1995, as quais visaram adaptar o regime do IVA às especificidades do comércio eletrónico e das operações transfronteiriças de bens e serviços. Estas alterações consagraram regras específicas para as vendas à distância e estabeleceram um enquadramento fiscal próprio para as interfaces digitais que facilitam tais operações.

³⁶ Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que diz respeito à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (DAC7), de 25.3.2021. Esta diretiva introduz novas obrigações de comunicação para as plataformas digitais, exigindo que comuniquem às autoridades fiscais dos Estados-Membros informações sobre os rendimentos gerados por vendedores que utilizam essas plataformas para prestar serviços.

³⁷ Regulamento (UE) 2020/283 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2020, que altera os Regulamentos (UE) n.º 904/2010 e (UE) 2017/2454 no que diz respeito às medidas para reforçar a cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, de 2.3.2020. Consiste numa base de dados centralizada à escala da União para o tratamento da informação sobre pagamentos transfronteiriços.

³⁸ Cf. Pacote *VAT in the Digital Age (ViDA)*, aprovado em 11 de março de 2025, que inclui a Diretiva (UE) 2025/516 do Conselho, de 11 de março de 2025, a qual altera a Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA) e introduz, a faturação eletrónica obrigatória, o *digital reporting* em tempo real e estende o regime do fornecedor presumido às plataformas que intermedeiam serviços de alojamento de curta duração e transporte de passageiros.

convocam a nossa reflexão, atento o seu cruzamento com o objeto central do nosso estudo.

2. Aplicação do IVA às Interfaces Digitais

2.1 A Incidência Objetiva e Subjetiva de Imposto - Considerações

Antecedendo a análise aprofundada do presente estudo, importa, numa etapa preliminar, clarificar os pressupostos estruturantes da aplicação do IVA.

A incidência objetiva do IVA pressupõe, em termos gerais, a verificação de operações tributáveis, materializadas em transmissões de bens ou prestações de serviços, efetuadas a título oneroso e que revelem um nexo direto entre a prestação e a respetiva contraprestação³⁹.

Por sua vez, a incidência subjetiva traduz-se na identificação do sujeito passivo, enquanto pessoa que exerça, de forma independente e com caráter de habitualidade, uma atividade económica, sendo, por conseguinte, titular das obrigações de liquidação, e entrega do imposto à administração tributária⁴⁰.

Quanto à verificação da incidência objetiva, estão em causa transmissões de bens, entendidas como a transferência do poder de dispor, como proprietário, de bens corpóreos, desde que revestidas de caráter oneroso⁴¹.

Não obstante, nas operações intermediadas por interfaces eletrónicas facilitadoras, não se está perante uma aplicação meramente linear dos critérios clássicos de incidência de imposto. Como se analisará, a intervenção da interface, enquanto elemento facilitador, altera os contornos tradicionais da relação jurídica tributável.

Com efeito, e como se desenvolverá adiante, sob determinados pressupostos legalmente previstos, mediante a aplicação de uma ficção jurídica de imputação subjetiva, a interface digital é considerada, para efeitos de IVA, como sujeito passivo da operação subjacente.

³⁹ CORREIA, Miguel, “O *quantum* da contraprestação no IVA e a estrutura do imposto: algumas reflexões”, in VASQUES, Sérgio (coord.), *Cadernos IVA 2023*, Coimbra, Almedina, 2023, pp. 309–332.

⁴⁰ Cfr. artigo 206.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA).

⁴¹ Artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Por sua vez, o disposto no artigo 5.º-D do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 estabelece uma presunção quanto ao estatuto do sujeito passivo nas operações abrangidas pela ficção jurídica prevista no artigo 14.º-A da Diretiva IVA. Nos termos desta norma, presume-se que o fornecedor subjacente é um sujeito passivo.

Em particular, a interface eletrónica deve considerar que o fornecedor subjacente é um sujeito passivo, salvo se tiver recebido informação comprovativa do contrário por parte do fornecedor ou de outras fontes⁴², sendo que a mera ausência do número de identificação IVA ou do número de identificação fiscal não significa automaticamente que o fornecedor subjacente não é um sujeito passivo. Por outro lado, se o fornecedor subjacente indicar à interface eletrónica estar a atuar na qualidade de uma pessoa que não é sujeito passivo, a mesma deverá considerá-lo como tal. No entanto, deverá dispor de um processo de verificação adequado para esse fim.

Em termos teleológicos, esta disposição visa libertar o fornecedor presumido do ónus desproporcionado de aferir, em cada transação, o estatuto do vendedor e do adquirente, contribuindo para a redução dos riscos de incumprimento ou fraude fiscal e reforçando deste modo, a segurança jurídica no comércio eletrónico.

Desse modo, permite à interface aplicar, com segurança jurídica mínima, a ficção jurídica prevista no artigo 14.º-A. Verificando-se essa presunção e na ausência de informação em sentido contrário, considera-se reunido o pressuposto subjetivo necessário à ativação do regime do fornecedor presumido.

2.2 A Relevância do sujeito passivo

Em sede de IVA, o sujeito passivo assume-se como uma espécie de componente técnica⁴³ da cobrança do imposto. Com efeito, ser sujeito passivo constitui uma condição para

⁴² Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras de IVA aplicáveis ao comércio eletrónico: Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 26.

(Se o fornecedor subjacente indicar à interface eletrónica que atua como não sujeito passivo, esta deverá considerá-lo como tal. Não obstante, a interface eletrónica deverá dispor de um processo de verificação para aferir se as operações desse fornecedor não o qualificam efetivamente como sujeito passivo).

⁴³ Cf. artigos 2.º e 193.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (*Diretiva IVA*).

garantir a neutralidade fiscal e a desoneração do impacto económico ao longo da cadeia de valor⁴⁴. A consequência mais significativa decorrente desta qualificação reside na obrigação de liquidar e entregar à Administração Tributária o montante de IVA faturado e cobrado aos respetivos clientes.

Com efeito, a atribuição da qualidade de sujeito passivo determina, desde logo, a sujeição ao dever de emissão de fatura com IVA⁴⁵, a obrigação de registo para efeitos do imposto, o cumprimento de obrigações declarativas periódicas, bem como a entrega atempada do imposto liquidado ao Estado. Acresce, o direito à dedução do imposto suportado, o qual se encontra indissociavelmente ligado à atuação na qualidade de sujeito passivo, garantindo a neutralidade ao longo da cadeia de valor.

Relativamente às interfaces eletrónicas, estas consequências assumem particular relevo quando, por força da aplicação da ficção jurídica prevista no artigo 14.º-A da Diretiva IVA, a interface é qualificada como sujeito passivo presumido, com todas as obrigações que daí decorrem. Uma interface qualificada como sujeito passivo vê-se, potencialmente, obrigada a implementar sistemas de faturação compatíveis com a legislação de múltiplos Estados-Membros, adaptar os seus processos internos de reporte e garantir mecanismos de recolha e pagamento do imposto.

Acresce, ainda, a responsabilidade pela correta determinação da base tributável, pela verificação da localização do consumidor e, em determinadas situações, pela gestão de regimes especiais, como o One Stop Shop (OSS) ou o Import One Stop Shop (IOSS), quando aplicável.

Munidos do enquadramento legislativo e teórico exigido, é tempo de abordarmos as medidas que dele decorrem em maior profundidade.

⁴⁴ CORREIA, Miguel: A Personalidade Tributária Passiva e a Configuração do Facto Jurídico-Tributário: Algumas Reflexões, Católica Talks – Direito e Personalidade, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, 2023, p. 247.

⁴⁵ Artigo 220.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE).

Capítulo III – Conceitos Basilares e Noções Fundamentais

1. “*Interface Eletrónica*”

No cerne desta discussão encontra-se a definição do conceito de interface eletrónica, enquanto entidade suscetível de ser qualificada como sujeito passivo de IVA relativamente às transmissões de bens que facilita, e a subsequente aferição do seu papel na recolha e liquidação do imposto.

De acordo com as diretrizes da Comissão Europeia⁴⁶, o conceito deve ser interpretado de forma abrangente, na medida em que possibilite a comunicação entre sistemas independentes ou entre um sistema e o utilizador final, com recurso a suporte tecnológico, de natureza física ou imaterial.

Nestes termos, a interface poderá revestir diversas configurações, designadamente, um sítio web, um portal, uma porta de ligação, um mercado ou uma interface de programação de aplicações (IPA), entre outros meios similares⁴⁷.

Em última análise, inclui-se nesta noção qualquer tecnologia que permita concluir uma operação comercial por via eletrónica, considerando-se como critério determinante a sua capacidade de facilitar efetivamente a transação comercial, o que evidencia que a tecnologia utilizada pelo sujeito passivo assume menor relevância do que o modo como esta opera e intervém no processo.

Ao introduzir uma formulação mais abrangente, o legislador procurou aumentar o escopo de aplicação da norma, tendo por fundamento a necessidade de garantir a eficácia da tributação face à permanente e rápida evolução digital, deixando assim o conceito aberto a inovações tecnológicas e novos modelos de negócio que possam surgir⁴⁸.

⁴⁶ Comissão Europeia, Notas explicativas sobre as regras de IVA para o comércio eletrónico: Diretiva (UE) 2017/2455, Diretiva (UE) 2019/1995 e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026, p. 9.

⁴⁷ Cf. Ofício Circulado n.º 30239, de 25 de junho de 2021.

⁴⁸ CARLING, George, *Towards a Better VAT for E-commerce: An Analysis of the Impact of the E-commerce Package on Platform Operators*, tese de mestrado, Lund University (Faculty of Law), 2021, p. 16.

Assim, o regime do *deemed supplier* preserva a sua relevância e adaptabilidade perante os sucessivos desenvolvimentos tecnológicos e o surgimento de novos modelos de negócio no âmbito das plataformas digitais⁴⁹.

Apesar de representar uma opção estratégica para responder às mudanças do comércio eletrónico, esta solução não está isenta de críticas, nomeadamente por não estar harmonizada no contexto da Diretiva IVA. Embora apresente vantagens por ser permeável à evolução, não oferece a certeza e previsibilidade jurídica de que necessitam os operadores económicos para estruturar corretamente as suas operações e determinar com exatidão as suas responsabilidades⁵⁰.

Importa, assim referir que a noção não vinculativa presente nas Notas Explicativas⁵¹, não dissipa todas as ambiguidades, subsistindo questões de natureza interpretativa e prática.

Nesse sentido, atenta a definição presente nas Notas Explicativas, ainda não se encontra explícito o que constitui exatamente um “*sistema*” e em que casos poderão considerar-se dois sistemas como “*independentes*”, bem como, em que medida a ligação a um utilizador final determina, por si só, a responsabilização automática em sede de IVA, especialmente tendo em consideração que o conceito de “*utilizador*” não coincide necessariamente com o de “*consumidor*”⁵².

2. O Conceito de Facilitar uma Transação

O termo “*facilitar*”

O conceito de *facilitar* uma transação constitui a pedra angular da aplicação da ficção jurídica consagrada no artigo 14.º-A da Diretiva IVA, sendo a partir dele que se estrutura a atribuição da qualidade de sujeito passivo à interface eletrónica facilitadora.

⁴⁹ SROKA, E. T, Comparing Deemed Supplier Regimes: E-Commerce and Short-Term Rental/Passenger Transport Platforms in the EU VAT System, Working Paper nº 9, The Lisbon International & European Tax Law Seminars, 2024, p. 6.

⁵⁰ Dunja Nicole Lisa Jetten, The VAT liability of digital platforms: the EU rules in the light of the OECD Guidelines, HARN60 Master Thesis, Master’s Programme in European and International Tax Law, 2020, p. 113.

⁵¹ Comissão Europeia, Notas explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, relativas à Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, à Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e ao Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 9.

⁵² VAT E-Commerce Package: Customs Bugs in the System? Analysis of the Issues Undermining the New Import VAT Platform Collecting Model, p. 10.

Importa, desde logo, salientar que esta qualificação não opera de maneira automática ou uniforme, mas antes mediante uma análise casuística, efetuada operação a operação⁵³.

Assim, uma mesma interface poderá revestir a qualidade de sujeito passivo para efeitos de IVA relativamente a determinadas transmissões bens, e não para outras⁵⁴, em função dos diferentes níveis de facilitação⁵⁵ envolvidos e dos modelos de negócio adotados.

Não obstante possam coexistir operações em que diferentes interfaces eletrónicas participem, apenas uma poderá ser considerada sujeito passivo para efeitos de IVA, que será aquela através da qual a encomenda é realizada e a transmissão do bem é efetivamente concretizada⁵⁶.

Nos termos do artigo 5.º do Regulamento de Execução⁵⁷, entende-se por “*facilitar*”, a intervenção ativa do sujeito passivo que opera a interface eletrónica, através da qual se estabelece uma infraestrutura digital suscetível de permitir a concretização de uma entrega de bens entre um fornecedor subjacente e um adquirente situado na União Europeia⁵⁸.

À luz desta disposição, considera-se preenchido o conceito de “*facilitar*” quando o adquirente dá início ao processo de aquisição ou apresenta uma proposta de compra através da interface e o fornecedor subjacente a aceita no mesmo ambiente digital.

Importa realçar que esta qualificação jurídica não depende da realização material da entrega pela interface, mas sim do facto da transmissão de bens resultar diretamente do seu papel enquanto elemento facilitador do negócio.

⁵³ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 17.

⁵⁴ MOREIRA DA SILVA, Ana, Os Desafios do IVA na Era das Plataformas Digitais, in Cadernos de IVA, coord. SÉRGIO VASQUES, 2023, p. 86.

⁵⁵ LAMENSCH, M.C.S., MERKX, M.M.W.D., LOCK, J.I.W. e JANSSEN, A.D.M, New EU VAT Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment, World Tax Journal, 2021, p. 7. Os autores caracterizam as plataformas de comércio eletrónico como estruturas que facilitam transações eletrónicas em três fases: a de encomenda (aproximação entre vendedor e cliente), a de execução (expedição e pagamento) e a de resultado (resolução de litígios e proteção da compra).

⁵⁶ Cf. Ofício-Circulado N.º 30239, de 25 de junho de 2021.

⁵⁷ Cf. artigo 5.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho.

⁵⁸ Cf. Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 6: incluem-se neste conceito todas as situações nas quais o processo de encomenda e/ou de finalização de compra (checkout) decorre através dessa interface.

Por sua vez, o artigo 5.º, n.º 2 do Regulamento de Execução adota uma formulação negativa para estabelecer critérios delimitadores do conceito, razão pela qual acaba por ser considerado peculiar⁵⁹. De acordo com o previsto, a interface não é considerada como facilitadora quando se verifique, de forma cumulativa, que: não fixa, direta ou indiretamente, quaisquer dos termos e condições da transmissão de bens; não intervém, direta ou indiretamente, na autorização da cobrança ao adquirente e não está envolvida, direta ou indiretamente, na encomenda ou na entrega dos bens.

A opção do legislador por uma definição negativa do conceito, não parece ser clara, visto que o mesmo efeito poderia ter sido alcançado através de uma formulação positiva⁶⁰.

No entanto, esta solução acaba por implicar, de um modo geral, que qualquer nível de envolvimento da plataforma, mesmo que residual, dê origem à sua responsabilização integral para efeitos de IVA⁶¹, com consequente ampliação do âmbito das suas responsabilidades fiscais.

Analisam-se seguidamente, de maneira sistemática, os pressupostos concretos deste conceito, atendendo às diretrizes providenciadas pela Comissão Europeia.

2.1 “Fixação de Termos e Condições”

Se o sujeito passivo que opera a interface eletrónica fixar, direta ou indiretamente⁶², algum dos termos e condições⁶³ ao abrigo dos quais é efetuada a entrega de bens, considerar-se-á que facilita essa entrega e, será tratado como fornecedor presumido para efeitos de IVA.

⁵⁹ MATESANZ, Fernando, *The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT*, *International VAT Monitor*, 2023, p. 108.

⁶⁰ POLLAK, Christine, *Platforms in EU VAT Law: A Legal Analysis of the Supply of Goods*, 2022, p. 122.

⁶¹ MERKX, Madeleine, *Rendering Platforms Liable for VAT and Import Duties: Desperate Times Call for Desperate Measures, but What about Proper Checks and Balances?*, 2024 (Vol. 33, n.º 5), pp. 185–196.

⁶² O artigo 5.º-B, n.º 2, alínea a), do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, na redação introduzida pelo Regulamento de Execução (UE) 2020/194.

⁶³ Comissão Europeia, *Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico*, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 19. Por "termos e condições" entende-se o conjunto de direitos e obrigações do fornecedor subjacente e do adquirente no âmbito da transação, abrangendo elementos essenciais como o preço e a natureza dos bens. Incluem-se, ainda, as condições de utilização da plataforma, seja por parte do fornecedor subjacente, seja pelo adquirente, de utilização do sítio Web/da plataforma.

A referência à fixação "*direta ou indireta*" e à imposição de "*alguns*" termos e condições denota a intenção de evitar que a divisão formal dos direitos e obrigações entre a interface eletrónica e os fornecedores subjacentes possa comprometer a aplicação da norma.

De facto, dado que qualquer interface eletrónica fornece, por definição, um meio de interação entre utilizadores (sendo essa a sua própria razão de ser) e que quase todas requerem a criação de uma conta e a aceitação das respetivas condições de utilização, poder-se-á sustentar-se que a maioria das plataformas preenche formalmente este critério⁶⁴.

2.2 “Aprovação da cobrança”

A interface eletrónica qualifica-se como facilitadora da entrega de bens sempre que intervenha, direta ou indiretamente, no processo de aprovação do pagamento efetuado pelo adquirente.

Por “*intervir*” entende-se a capacidade de influenciar se, em que momento e em que condições o pagamento pelo adquirente é efetuado⁶⁵, não sendo necessária a receção ou o processamento direto do respetivo montante, nem a intervenção em todas as etapas do processo de cobrança. Basta, para esse efeito, que a interface exerça algum nível de controlo ou influência no momento da autorização do pagamento para que se considere preenchido este requisito⁶⁶.

Importa assinalar, que a redação do artigo 5.º-B da Diretiva IVA, ao utilizar o termo no singular “*pagamento*”, suscitou dúvidas interpretativas⁶⁷, nomeadamente nos casos em que a interface eletrónica autoriza pagamentos fracionados ou em prestações. A questão remete para a interpretação extensiva da norma, exigindo que se subsuma à mesma o controlo sobre qualquer forma de compromisso financeiro assumido pelo adquirente, independentemente da sua natureza única ou fracionada.

⁶⁴ LAMENSCH, M.C.S., MERKX, M.M.W.D., LOCK, J.I.W. e JANSSEN, A.D.M, New EU VAT Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment, 2021, p. 456.

⁶⁵ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 20.

⁶⁶ Importa sublinhar que a simples presença do pagamento na operação subjacente não determina, por si só, que a interface eletrónica esteja envolvida na “*aprovação da cobrança*”.

⁶⁷ SROKA, E. T, Comparing Deemed Supplier Regimes: E-Commerce and Short-Term Rental/Passenger Transport Platforms in the EU VAT System, Working Paper nº 9, The Lisbon International & European Tax Law Seminars, 2024, p. 12.

Em contrapartida, não se verifica a intervenção no processo de aprovação do pagamento quando a interface não disponibiliza qualquer funcionalidade de cobrança, limitando-se o adquirente a efetuar uma transferência direta para a conta do fornecedor subjacente, sem intervenção técnica ou decisória por parte da interface eletrónica⁶⁸.

2.3 A qualificação da Interface como “envolvida na encomenda ou na entrega dos bens”

A qualificação de uma interface eletrónica como estando “*envolvida na encomenda ou na entrega dos bens*” determina-se, nos termos do artigo 5.º-B do Regulamento de Execução do IVA, mediante uma apreciação casuística das circunstâncias concretas da operação e das funcionalidades disponibilizadas pela interface.

Tal envolvimento não pressupõe, necessariamente, que a interface proceda à formalização direta da encomenda, sendo suficiente a existência de uma influência, ainda que indireta, no decurso do processo negocial⁶⁹.

Deste modo, a noção de “*facilitar*” não se circunscreve à intervenção direta ou física no transporte e entrega dos bens. O critério relevante reside antes, no facto de a interface deter capacidade para influir, direta ou indiretamente, no modo como essa entrega se realiza.

Nesse contexto, a abrangência do conceito não requer a posse física dos bens⁷⁰, mas tão-só a existência de mecanismos de intermediação determinantes entre o fornecedor subjacente e o adquirente, no mesmo ambiente digital.

2.4 As Fronteiras Incertas da Facilitação: O Caso das *Unintended Platforms*

Conforme o supraexposto, uma interface não carece de estar diretamente envolvida no processo de pagamento para ser considerada “*fornecedor presumido*”.

⁶⁸ POLLAK, Christine, *Platforms in EU VAT Law: A Legal Analysis of the Supply of Goods*, 2022, p. 124.

⁶⁹ A título ilustrativo, entende-se como preenchida, a disponibilização de funcionalidades ou soluções técnicas que operacionalizam ou induzem esse processo, como sucede, por exemplo, com a opção de “*adicionar ao carrinho*”.

⁷⁰ SROKA, Emilia, *Comparing Deemed Supplier Regimes: E-Commerce and Short-Term Rental/Passenger Transport Platforms in the EU VAT System*, investigação disponível via CIDEEFF, 2024, p. 12.

Por seu turno, o artigo 5.º-B do Regulamento de Execução do IVA suscita questões relevantes no que concerne ao seu alcance prático, sobretudo no que respeita à qualificação das interfaces enquanto facilitadoras.

Ainda que a norma tenha sido pensada com o objetivo de abranger plataformas de *e-commerce*, como *marketplaces* em que transações são de facto executadas, a formulação adotada possibilita, por via interpretativa, estender a sua aplicação às chamadas *unintended platforms*⁷¹. Estas últimas correspondem a interfaces cuja estrutura e propósito não visam primariamente a comercialização de bens, mas antes a disponibilização de funcionalidades de exibição, tais como, anúncios e comunicação entre utilizadores. Exemplos paradigmáticos são as redes sociais ou os fóruns online, que não foram concebidos com o intuito de intermediar transações, mas que acabam, na prática, por permitir a potencial aproximação entre oferta e procura de bens ou serviços. Essa aproximação, mesmo não sendo suportada por qualquer infraestrutura de pagamento ou logística, poderá ser considerada, do ponto de vista técnico, suficiente para preencher os requisitos mencionados.

Desse modo, poderá ser consequência do regime a inclusão de interfaces cuja função principal não é comercial, mas que, ainda assim, atuem como facilitadoras.

Por “*fixar termos e condições*” pode entender-se por exemplo, a regulação do acesso dos utilizadores, bem como a exigência de registo e a aceitação de termos de utilização.

Não obstante a possibilidade interpretativa acima referida, entende-se que não corresponderá à intenção do legislador, cujo escopo primordial visava garantir a eficaz arrecadação do IVA em operações comercialmente significativas, e não responsabilizar plataformas cuja função principal reside no domínio social, ainda que possam produzir efeitos económicos residuais.

Surgem nesse âmbito diversas questões práticas: deverão tais plataformas proibir expressamente a oferta e venda de bens pelos utilizadores para se excluírem do âmbito de

⁷¹ MERKX, Madeleine; LAMENSCH, Marie; JANSSEN, Anne; LOCK, Jurian, Qualitative Assessment of Two Recent EU Commission Proposals to Impose (More) VAT Obligations on Platforms, 2024, p. 15.

aplicação do artigo 14.º-A? Seria essa proibição suficiente para garantir a sua não qualificação como facilitadoras para efeitos de IVA⁷²?

Com efeito, o alcance extensivo desta qualificação implicaria que um número significativo de operadores digitais, assumisse, muitas vezes sem o saber, a posição de sujeito passivo para efeitos de IVA. Por consequência, a norma poder-se-ia aplicar a um leque excessivamente vasto de operadores, desvirtuando o espírito da mesma e comprometendo a segurança jurídica⁷³.

Capítulo IV - Entre a Inovação e a Complexidade: O IVA na Era Digital

1. As regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico (Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho e Diretiva (UE) – The bigger picture

Considerando que o propósito último do IVA é tributar o consumo de bens e serviços onde este efetivamente ocorre, repercutindo o encargo do imposto no consumidor final, revela-se particularmente complexa a inserção de novos intervenientes na cadeia de valor, cujo valor acrescentado resulta na sua função de intermediação.

No âmbito da reforma promovida pelo designado Pacote Legislativo sobre o IVA no Comércio Eletrónico (*VAT E-commerce Package*⁷⁴), foram introduzidas alterações estruturais no regime do imposto, com o intuito de responder aos novos desafios do comércio digital e às operações transfronteiriças daí emergentes.

Entre as alterações mais notáveis, destaca-se, em primeiro lugar, a extensão do regime do Mini Balcão Único (*Mini One Stop Shop* – MOSS) para o regime do Balcão Único (*One*

⁷² LAMENSCH, M.C.S., MERKX, M.M.W.D., LOCK, J.I.W. e JANSSEN, A.D.M, *New EU VAT Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment*, 2021, p. 456.

⁷³ Tendo em conta que um impacto baixo ou moderado é considerado aceitável, os dados demonstram que as plataformas não comerciais (unintended e-commerce platforms) e aquelas que operam com o nível mais reduzido de facilitação dificilmente conseguirão cumprir as exigências do novo quadro jurídico do IVA da União Europeia, introduzido em 2021, sem alterar profundamente os seus modelos de negócio.

Na verdade, uma transição para um nível intermédio ou mesmo elevado de facilitação parece inevitável para garantir a conformidade com as obrigações impostas.

⁷⁴ O pacote legislativo relativo ao comércio eletrónico em matéria de IVA, adotado em 5 de dezembro de 2017, é composto pela Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, pelo Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho e pelo Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho. Posteriormente, em 21 de novembro de 2019, foram aprovadas as medidas de execução complementares, nomeadamente a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e o Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho. Por fim, em 12 de fevereiro de 2020, a Comissão adotou o Regulamento de Execução (UE) 2020/194, que estabelece os requisitos operacionais do Balcão Único do IVA (One Stop Shop).

Stop Shop - OSS⁷⁵), abrangendo todas as operações B2C efetuadas em Estados-Membros nos quais o prestador não disponha de estabelecimento, assim como as vendas à distância intracomunitárias de bens⁷⁶. Inclui-se ainda, no âmbito deste alargamento, o regime de importação (*Import One Stop Shop* – IOSS), aplicável às vendas à distância de bens importados de países terceiros com valor intrínseco não superior a 150 euros.

Adicionalmente, procedeu-se à eliminação da isenção de IVA anteriormente aplicável à importação de bens de baixo valor (até 22 euros)⁷⁷, justificada pela necessidade de garantir a neutralidade fiscal e eliminar distorções concorrenciais⁷⁸ entre operadores estabelecidos dentro e fora da União Europeia. Esta intervenção legislativa revelou-se particularmente pertinente, tendo em conta que, os dados demonstram uma crescente propensão dos consumidores para a aquisição de bens transfronteiriços de reduzido valor⁷⁹.

A todas estas medidas soma-se, de forma particularmente expressiva, a introdução de uma ficção jurídica para efeitos de IVA, destinada a garantir uma cobrança eficaz e eficiente

⁷⁵ Conselho da União Europeia, Conclusões do Conselho sobre o Relatório da Comissão relativo à aplicação das regras de IVA ao comércio eletrónico, 17 de março de 2022, doc. 7379/22.

A implementação do OSS e do IOSS revelou-se um grande êxito, tal como demonstrado pela avaliação 33 do pacote para o comércio eletrónico. Os benefícios do OSS e do IOSS para as empresas e para o mercado único foram confirmados pelos Estados-Membros neste relatório.

⁷⁶ Comissão Europeia, Guide to the VAT One Stop Shop, 2021, disponível em: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>.

⁷⁷ Cf. *Copenhagen Economics* (2016), E-commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment, 2016, segundo este estudo com base em compras reais, estimou-se uma taxa de incumprimento de 65% nas operações de comércio eletrónico provenientes de fora da União Europeia com destino a consumidores da UE.

⁷⁸ European Court of Auditors, E E-Commerce: Many of the Challenges of Collecting VAT and Customs Duties Remain to Be Resolved, Special Report No 12, 2019, p. 29. Nomeadamente através de: subavaliação dos bens importados, de forma a situá-los artificialmente abaixo dos limiares de isenção do IVA; o fracionamento intencional das remessas com o propósito de contornar os limites legais; e a importação de bens de natureza comercial ou de bens ineligíveis para isenção, dissimulados como ofertas. Estas práticas comprometeram a eficácia do sistema e acentuaram a urgência de uma intervenção legislativa coordenada ao nível da União.

⁷⁹ Comissão Europeia, Tackling challenges with e-commerce imports, 2025, segundo o qual cerca de 4,6 mil milhões de artigos de baixo valor foram importados para a UE em 2024, o que corresponde a quase o dobro dos valores registados em 2023 (2,4 mil milhões) e mais do triplo face a 2022 (1,4 mil milhões), estimando-se uma média diária de até 12 milhões de artigos. Em 2024, 91% dos envios de comércio eletrónico com valor até 150 euros entrados na UE provinham da China, tendo o seu volume mais do que duplicado entre 2023 e 2024 (de 1,9 mil milhões para 4,17 mil milhões de artigos). Esta evolução coincide com o crescimento exponencial de certas plataformas digitais, como a Temu e a SHEIN, que, em poucos meses de 2024, ultrapassaram os 75 milhões de utilizadores na União Europeia.

do imposto, reduzindo simultaneamente os encargos administrativos para fornecedores, administrações fiscais e adquirentes⁸⁰.

Com efeito, nos termos do artigo 14.º-A da Diretiva IVA⁸¹ uma operação de transmissão de bens efetuada por intermédio de uma interface eletrónica deixa de ser considerada, para efeitos fiscais, uma operação direta entre o fornecedor e o adquirente final (B2C).

Por força dessa ficção, passa antes a dividir-se artificialmente em duas operações distintas: uma primeira, de natureza B2B, entre o fornecedor subjacente e a interface eletrónica, e uma segunda, de natureza B2C, entre esta última e o adquirente final⁸².

Assim, entende-se que ocorre uma transmissão de bens quando um sujeito passivo, por intermédio de uma interface eletrónica, facilita: (i) vendas à distância de bens importados (VDBI)⁸³ em remessas de valor intrínseco não superior a 150 euros, expedidas ou transportadas a partir de um país terceiro com destino a um adquirente na União Europeia; ou (ii) transmissões intracomunitárias de bens efetuadas, por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade para um adquirente que não seja sujeito passivo para efeitos de IVA.

Assim, institui-se um regime de responsabilidade integral para efeitos de IVA (*full VAT liability regime*) que se materializa na cláusula do fornecedor presumido, segundo a qual a interface eletrónica que facilita a operação se converte, para efeitos fiscais, num sujeito passivo equiparado a um fornecedor efetivo dos bens⁸⁴.

Importa notar, no entanto, que esta ficção existe apenas para efeitos de fiscais, no âmbito do IVA, não alterando a substância jurídica subjacente à transação, bem como, a realidade

⁸⁰ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 12.

⁸¹ Esta disposição foi introduzida pela Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho.

⁸² Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 14

⁸³ Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, alínea p) do Código do IVA, considera-se como venda à distância de bens importados (VDBI) a transmissão de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor, ou por conta deste, ainda que com intervenção indireta no transporte ou na expedição, a partir de um território terceiro com destino a um adquirente situado num Estado-Membro, desde que este não seja sujeito passivo ou, sendo-o, não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada dos bens.

⁸⁴ Por conseguinte, para efeitos de IVA, o fornecedor presumido tem os mesmos direitos e obrigações do fornecedor subjacente.

comercial da operação, na qual a titularidade dos bens se transmite diretamente do vendedor para o adquirente⁸⁵.

A *ratio legis* subjacente à sua aplicação passa pela consideração de que, ao centralizar nas interfaces as obrigações de liquidação de imposto, existirá uma maior prevenção da fraude e evasão fiscal, uma vez que as autoridades fiscais poderão não só aumentar a eficiência e previsibilidade da receita, mas também reduzir a dependência⁸⁶ do cumprimento disperso de uma multiplicidade de fornecedores não estabelecidos no território da União⁸⁷. Assim, o cumprimento das obrigações fiscais passa a concentrar-se num universo reduzido de operadores, tipicamente dotados de capacidade técnica e administrativa superior⁸⁸ para garantir a correta liquidação do imposto.

Refletindo, igualmente, uma ponderação crítica do nível de confiança⁸⁹, credibilidade e reputação que as plataformas digitais inspiram junto das autoridades fiscais. Ademais, visa mitigar o risco de não cobrança do imposto, superando as dificuldades associadas à fragmentação territorial.

Relativamente ao regime consagrado no artigo 14.º-A da Diretiva IVA, cumpre esclarecer, de forma sistemática, as suas principais especificidades, as quais se desdobram em duas hipóteses distintas⁹⁰, ambas fundadas numa construção jurídica assente na figura do fornecedor presumido (*deemed supplier*) e orientadas para a responsabilização fiscal das interfaces eletrónicas no contexto do comércio eletrónico transfronteiriço.

Começemos por clarificar:

⁸⁵ BAL, Aleksandra, Platform Economy: Will The Real Tax Collector Please Stand Up?, 2023.

⁸⁶ SROKA, Emilia, Comparing Deemed Supplier Regimes: E-Commerce and Short-Term Rental/Passenger Transport Platforms in the EU VAT System, trabalho disponível via CIDEEFF, 2024, p. 15.

⁸⁷ SOBRAL, Joana Lúcia da Silva – A responsabilidade das Plataformas Digitais pela Entrega de IVA devido: a Solução para o Problema da Fraude?, dissertação de mestrado, Faculdade de Direito, Universidade Católica Portuguesa (Lisboa), 2017, p. 33.

⁸⁸ OECD, Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, Paris, 2017, pp. 26–27.

⁸⁹ MATESANZ, F, The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT, 2023.

⁹⁰ Dunja Nicole Lisa Jetten, The VAT liability of digital platforms: the EU rules in the light of the OECD Guidelines, HARN60 Master Thesis, Master's Programme in European and International Tax Law, 2020, p. 14.

2. Operações abrangidas pelo Artigo 14.º - A

2.1 Operações abrangidas pelo artigo 14.º-A, n.º 1 (Vendas à distância de bens importados):

Nos termos do n.º 1 do artigo 14.º-A, a venda à distância de bens importados⁹¹ de territórios terceiros ou de países terceiros⁹² em remessas cujo valor intrínseco não exceda os 150 euros (artigo 14.º-A, n.º 1) resultam as seguintes operações tributáveis:

1. Entrega B2B (presumida) entre o fornecedor subjacente e o sujeito passivo intermediário:

A operação em causa ocorre fora do território da União Europeia, localizando-se, portanto, no país terceiro de expedição dos bens. Por esse motivo, a respetiva entrega encontra-se excluída do âmbito de aplicação territorial⁹³ do regime do IVA da UE. Consequentemente, não subsiste qualquer obrigação de faturação ao abrigo da Diretiva IVA por parte do fornecedor subjacente⁹⁴.

Tratando-se de uma entrega B2B sem transporte⁹⁵, presume-se que o local da operação corresponde ao local onde os bens se encontram no momento da entrega, ou seja, fora da União Europeia reforçando a sua exclusão do âmbito de aplicação territorial do imposto.

⁹¹ Se o fornecedor subjacente tiver importado os bens antes de os entregar aos adquirentes na UE, esta última entrega ao adquirente não se qualifica como uma venda à distância de bens importados nos termos do artigo 14.º-A, n.º 1.

⁹² Conforme definido no artigo 14.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA).

⁹³ Cfr. artigo 30.º da Diretiva 2006/112/CE, bem como os artigos 31.º e 36.º-B, nomeadamente o ponto 3, alínea a), subalínea i), que define os critérios aplicáveis à determinação do lugar das entregas de bens em operações facilitadas por interfaces eletrónicas, no contexto das vendas à distância de bens importados.

⁹⁴ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 15.

⁹⁵ Artigo 36.º-B da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

2. Entrega B2C (presumida) entre o sujeito passivo intermediário e o consumidor final:

Esta segunda entrega, sujeita a IVA no Estado-Membro de destino, é aquela que se considera realizada no âmbito da venda à distância de bens importados, sendo esta operação efetivamente tributável nos termos do artigo 14.º-A.

O sujeito passivo presumido (*deemed supplier*) é responsável pela cobrança do IVA à taxa aplicável no Estado-Membro onde se encontra o adquirente⁹⁶.

Trata-se, neste caso, de uma entrega com transporte⁹⁷, devendo ser enquadrada nas regras de localização previstas no artigo 36.º-B da Diretiva IVA, que determinam que o local da entrega corresponde ao local onde os bens se encontram no momento da chegada ao destinatário, ou seja, no Estado-Membro de destino. Assim, a operação é tratada como interna para efeitos de IVA, mesmo sendo precedida de uma importação.

Importa salientar que esta última entrega, por implicar transporte de bens para o Estado-Membro de consumo, determina a sujeição às regras de faturação e localização do artigo 36.º-B da Diretiva IVA, sendo considerada uma operação interna para efeitos fiscais.

Não obstante, e nos termos da Diretiva, não existe obrigatoriedade de emissão de uma fatura para as operações B2C, não prejudicando a possibilidade de cada Estado-Membro exigir, no seu ordenamento interno, a emissão de documento para efeitos de IVA⁹⁸.

A interface eletrónica, enquanto devedora do imposto, pode optar por efetuar o pagamento do IVA através do regime especial do Balcão Único de Importação (IOSS-*Import One Stop Shop*), apresentando uma declaração periódica (mensal) com a identificação do montante de IVA devido e da taxa aplicável em cada Estado-Membro de consumo⁹⁹.

Este regime permite que os sujeitos passivos se registem para efeitos de IVA por via eletrónica em apenas um Estado-Membro da União, designado como Estado-Membro de Identificação¹⁰⁰, relativamente à totalidade das vendas à distância de bens importados e

⁹⁶ *Ibidem*, artigo 33.º, alínea c).

⁹⁷ *Ibidem*, artigo 36.º-B e artigo 33.º, alínea c).

⁹⁸ Artigo 221.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA).

⁹⁹ *Ibidem*, artigo 369.º-S.

¹⁰⁰ Artigo 358.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho.

prestações de serviços elegíveis efetuadas a adquirentes localizados em qualquer dos restantes 26 Estados-Membros¹⁰¹.

Desta forma, é possível submeter uma única declaração eletrónica de IVA no âmbito do IOSS e efetuar um único pagamento correspondente ao IVA devido em todos os Estados-Membros.

Caso a Interface não utilize o IOSS, o IVA é devido no momento da importação no Estado-Membro de destino e será necessário determinar quem é o devedor do imposto¹⁰², mediante aplicação do artigo 201.º cada Estado-Membro poderá designar quem será responsável pelo pagamento do IVA aquando da importação¹⁰³.

2.2 Operações abrangidas pelo artigo 14.º-A, n.º 2 (Entregas intracomunitárias efetuadas por fornecedor não estabelecido para adquirente não sujeito passivo):

Nos termos do artigo 14.º-A, n.º 2, entregas de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo aí não estabelecido a uma pessoa que não seja sujeito passivo¹⁰⁴; resultam nas seguintes operações tributáveis;

1. Entrega B2B (presumida) entre o fornecedor subjacente e o sujeito passivo intermediário:

A operação subjacente entre o fornecedor não estabelecido e a interface eletrónica configura, uma entrega B2B sem transporte¹⁰⁵, que, apesar de isenta de IVA, confere direito à dedução ao fornecedor¹⁰⁶. Esta isenção decorre do facto de a operação ser meramente instrumental, uma vez que a entrega subsequente (entre a interface e o consumidor) será efetivamente tributada.

¹⁰¹ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 35.

¹⁰² Ofício-Circulado n.º 30238, de 25 de junho de 2021, pp. 5–6.

¹⁰³ Essa responsabilidade poderá recair sobre o próprio adquirente ou, alternativamente, sobre um terceiro designado, como o declarante aduaneiro, o operador postal ou o transportador expresso.

¹⁰⁴ Este conceito abrange tanto as entregas internas de bens como as vendas à distância intracomunitárias de bens, tal como definidas no artigo 14.º, n.º 4, alínea 1), da Diretiva IVA.

¹⁰⁵ Artigo 36.º-B da Diretiva IVA.

¹⁰⁶ Artigos 136.º-A e 169.º da Diretiva IVA.

Por razões de coerência com o princípio da neutralidade fiscal, esta primeira operação deve ser tratada como uma isenção com direito à dedução, permitindo ao fornecedor subjacente recuperar o IVA suportado nas despesas associadas à operação.

Dado que a interface eletrónica é legalmente equiparada a adquirente e fornecedora dos bens (art. 14.º-A), o fornecedor subjacente não se encontra sujeito às obrigações de faturação previstas na Diretiva IVA¹⁰⁷, cabendo essas obrigações à interface enquanto sujeito passivo presumido.

2. Entrega B2C (presumida) entre o sujeito passivo intermediário e o consumidor final:

A segunda operação qualificada como uma entrega B2C com transporte intracomunitário, encontra-se sujeita a IVA no Estado-Membro de destino, ou seja, no Estado onde os bens são recebidos pelo adquirente.

Nesta operação, a interface eletrónica é qualificada como fornecedor presumido, nos termos do artigo 14.º-A da Diretiva IVA, sendo, por conseguinte, responsável pela liquidação e reporte do imposto devido.

A interface eletrónica, enquanto devedora do imposto, pode optar por efetuar o pagamento do IVA através do regime especial do Balcão Único (OSS – *One Stop Shop*), apresentando, para o efeito, uma declaração periódica trimestral, na qual indica o montante de IVA devido e a taxa aplicável em cada Estado-Membro de consumo.¹⁰⁸

Caso a interface eletrónica não opte pela adesão ao regime do OSS, deverá declarar e liquidar o IVA diretamente junto das autoridades fiscais do Estado-Membro de consumo, por via da respetiva declaração periódica nacional, desde que aí se encontre identificada para efeitos de IVA.

¹⁰⁷ Não obstante, importa salientar que, ao contrário do regime de isenção previsto no artigo 220.º, n.º 2 da Diretiva, esta operação não exclui a possibilidade de o Estado-Membro em causa exigir a emissão de uma fatura ou outro documento justificativo, para efeitos de controlo e rastreabilidade fiscal.

¹⁰⁸ *Ibidem*, artigo 369.º-S.

3. Transporte, Ficção Jurídica e Tributação no Destino: A Construção do Artigo 14.º-A da Diretiva IVA

A primeira entrega, isto é, a efetuada entre o fornecedor subjacente e a interface, é qualificada como operação sem transporte. Esta qualificação não decorre da realidade material da transação, mas antes da construção normativa da ficção: a lógica subjacente reside na imputação exclusiva do transporte à entrega subsequente, concretizada pela interface eletrónica ao consumidor final, enquanto sujeito passivo presumido.

É essa entrega que se considera relevante para efeitos da determinação do lugar da operação, da incidência territorial do IVA e da eventual aplicação de regimes especiais, designadamente o *Import One Stop Shop* (IOSS), nos termos dos artigos 369.º-L e seguintes da Diretiva IVA.

A imputação do transporte apenas à entrega B2C constitui uma exigência de coerência interna do sistema. Com efeito, admitir que o transporte pudesse ser atribuído à operação B2B comprometeria a unidade da operação tributável, abrindo espaço a efeitos indesejáveis.

A título ilustrativo, no âmbito do n.º 1 do artigo 14.º-A, aplicável a bens localizados fora da União no momento da venda, imputar o transporte ao fornecedor subjacente equivaleria a reconhecer a existência de uma operação de importação autónoma, com consequente inviabilização da aplicação do IOSS.

Do mesmo modo, no contexto do n.º 2, relativo a bens situados no território da União, a atribuição do transporte à entrega B2B poderia conduzir à qualificação da operação como entrega intracomunitária ou interna com transporte, solução que colide com a estrutura teleológica do regime.

Em síntese, a afetação exclusiva do transporte à entrega presumida realizada pela interface ao consumidor final constitui uma solução juridicamente consistente com a ficção jurídica do artigo 14.º-A da Diretiva IVA. Esta abordagem assegura a correta afetação da competência tributária ao Estado-Membro de destino, em conformidade com o artigo 36.º-B da mesma Diretiva, e permite atingir os objetivos subjacentes ao regime:

centralizar a responsabilidade fiscal na interface eletrónica, evitar a duplicação de efeitos fiscais e garantir a aplicação efetiva do princípio da neutralidade, através da tributação no local no Estado Membro onde se situa o adquirente.

4. Facto Gerador e Exigibilidade de Imposto

O facto gerador consiste na ocorrência do evento económico que dá origem à obrigação tributária, enquanto a exigibilidade determina o momento a partir do qual o imposto se torna efetivamente devido ao Estado.

A exigibilidade do imposto está associada ao momento a partir do qual nasce a obrigação de liquidação do IVA ao Estado, ou seja, o momento que o imposto se torna exigível e, por isso, acionável por parte da Administração Tributária.

De um modo geral, nas transmissões de bens, o imposto é devido e torna-se exigível no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente¹⁰⁹.

No contexto das operações facilitadas por interfaces eletrónicas, tanto a entrega presumida entre o fornecedor subjacente e a interface eletrónica (operação B2B), como a subsequente entrega ao consumidor final (operação B2C), são subordinadas a uma regra específica de exigibilidade, baseada na aceitação do pagamento por parte do adquirente¹¹⁰.

A este propósito, o artigo 41.º-A do Regulamento de Execução clarifica que se entende por “momento em que o pagamento foi aceite”¹¹¹ a data em que o fornecedor (ou quem por sua conta recebe o pagamento) obtém a confirmação do mesmo ou a mensagem de autorização por parte do adquirente final, independentemente do método utilizado¹¹².

¹⁰⁹ Nos termos do artigo 7.º, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

¹¹⁰ Ofício-Circulado n.º 30239, de 25 de junho de 2021, p. 3.

¹¹¹ Cfr.artigo 66.º-A da Diretiva IVA, aditado pela Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às disposições relativas às vendas à distância de bens e a certas transmissões nacionais de bens.

¹¹² Dunja Nicole Lisa Jetten, *The VAT liability of digital platforms: the EU rules in the light of the OECD Guidelines*, HARN60 Master Thesis, Master’s Programme in European and International Tax Law, 2020, p.33.

Nesse sentido, resulta uma consequência prática particularmente relevante: se o adquirente efetuar a operação através de cartão de crédito no momento da entrega, o facto gerador e a exigibilidade do IVA verificar-se-ão nesse preciso momento; se, ao invés, o adquirente proceder ao pagamento de forma antecipada, como sucede no caso do PayPal ou modalidades similares, a exigibilidade do imposto ocorrerá no momento em que a confirmação do pagamento for recebida.

As implicações práticas são relevantes: quando o consumidor procede ao pagamento por cartão de crédito no momento da entrega, o facto gerador e a exigibilidade coincidem nesse instante. Se, porém, o pagamento ocorrer antecipadamente, como sucede com sistemas de pagamento digital, a exigibilidade do imposto verifica-se no momento da confirmação do pagamento, mesmo que a entrega ocorra posteriormente.

Face ao exposto, impõe-se à interface a responsabilidade de garantir o controlo efetivo desse momento e o cumprimento das obrigações fiscais dele emergentes.

Capítulo V: Responsabilidade Limitada nas Plataformas Digitais: Entre a Eficácia Fiscal e a Proporcionalidade?

1. A Responsabilidade limitada do fornecedor presumido

A qualificação das interfaces eletrónicas como fornecedor presumido para efeitos de IVA, nos termos do artigo 14.º-A da Diretiva, representa uma alteração substancial no quadro de responsabilização fiscal das operações de comércio eletrónico transfronteiriço.

A interface passa a assumir a posição de sujeito passivo do imposto no momento em que o pagamento do adquirente é confirmado e aceite, centralizando, assim, a obrigação de declarar e liquidar o IVA junto das autoridades fiscais.

Importa, no entanto, sublinhar que, a interface não detém a posse física dos bens e não participa diretamente na transferência jurídica da propriedade¹¹³. Tal circunstância coloca-a numa posição de dependência face às informações prestadas pelo fornecedor subjacente para efeitos de cumprimento das obrigações fiscais subjacentes.

¹¹³ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 24.

Neste contexto, compete à interface eletrónica identificar, para cada transação realizada, os elementos essenciais à correta liquidação do imposto, designadamente: o valor da transação; o local em que os bens se encontram no momento da venda e a confirmação do estatuto do vendedor (incluindo a sua residência ou não no território da União). Tal determina uma necessária e rigorosa validação das informações prestadas pelos fornecedores, na medida em que, em última instância, é a interface que será responsabilizada pelo correto apuramento e reporte do IVA e a omissão ou inexatidão desses dados pode conduzir, a situações de dupla tributação ou de não tributação, comprometendo o princípio da neutralidade¹¹⁴.

De modo a não impor um encargo desproporcionado às plataformas, o artigo 5.º-C do Regulamento de Execução do IVA consagra uma cláusula de limitação de responsabilidade, destinada a mitigar o impacto de possíveis erros ou omissões imputáveis ao fornecedor subjacente. Nos termos desta disposição, a interface não será responsabilizada por diferenças de IVA não declarado ou não pago, desde que demonstre, cumulativamente: ter dependido das informações prestadas pelo fornecedor para declarar e liquidar corretamente o imposto; que tais informações se revelaram incorretas e que não poderia, nas circunstâncias do caso concreto, razoavelmente ter conhecido ou detetado o erro.

Verificados estes pressupostos, a interface eletrónica não será responsável pela diferença de IVA não declarado nem por eventuais penalidades, juros ou demais acréscimos decorrentes do incumprimento¹¹⁵. Não obstante, esta previsão não opera de modo automático exigindo prova concreta e suficiente de que os requisitos legais se encontram preenchidos.

Importa sublinhar que esta cláusula apenas produz efeitos nos Estados-Membros cuja legislação interna consagre um regime de responsabilidade solidária¹¹⁶ de terceiros na cobrança do IVA. Nos restantes, permanece a possibilidade de a plataforma ser responsabilizada na sua totalidade, mesmo quando não detenha as informações

¹¹⁴ N LAMENSCH, M.C.S., MERKX, M.M.W.D., LOCK, J.I.W. e JANSSEN, A.D.M, New EU VAT Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment, *World Tax Journal*, 2021, p. 471.

¹¹⁵ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 26.

¹¹⁶ Artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

indispensáveis à liquidação do imposto devido. Esta lacuna levanta dificuldades relevantes, tanto ao nível da aplicação prática da norma, como da sua compatibilização com os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica.

Por outro lado, a norma do artigo 5.º-C do Regulamento de Execução não contempla expressamente as situações de omissão total¹¹⁷ ou silêncio absoluto por parte do fornecedor subjacente. Com efeito, se este não fornecer qualquer informação relevante, tais como o número de identificação para efeitos de IVA, a localização ou a natureza da operação, subsiste a incerteza quanto à possibilidade da plataforma continuar integralmente responsável pela liquidação do imposto, mesmo quando não dispõe dos elementos mínimos indispensáveis à sua correta determinação.

Afigura-se, assim, que o regime de limitação de responsabilidade previsto na norma em apreço não abrange o cenário extremo de inação total do fornecedor subjacente, podendo a interface ser considerada devedora do imposto, apesar de se encontrar objetivamente impossibilitada de cumprir as suas obrigações fiscais por falta de dados essenciais à verificação do facto tributário.

Se o fornecedor porventura não cumprir as obrigações acordadas para disponibilização e manutenção dos dados fiscais corretos, a plataforma não poderá continuar a permitir-lhe operar sem restrições. Nesse caso, deverá tomar as medidas adequadas para garantir o seu cumprimento, podendo chegar ao ponto de notificação e, em último caso, ao bloqueio do fornecedor incumpridor¹¹⁸.

A incerteza quanto ao alcance e à aplicação prática desta limitação de responsabilidade colide, inevitavelmente, com o princípio da segurança jurídica, sobretudo quando decorrem obrigações com impacto económico significativo para o sujeito passivo.

2. O ónus da prova, prova diabólica?

Embora exista uma *safe harbour rule*, o ónus da prova recai inteiramente sobre a plataforma, que tem de demonstrar pela negativa que não tinha como saber da falsidade

¹¹⁷ Dunja Nicole Lisa Jetten, The VAT liability of digital platforms: the EU rules in the light of the OECD Guidelines, HARN60 Master Thesis, Master's Programme in European and International Tax Law, 2020, p.31.

¹¹⁸ JANSSEN, Anne, The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability, International VAT Monitor (Vol. 32, n.º 5), 2021, p. 233.

da informação, algo que se revela de dificilmente alcançável¹¹⁹, devendo ser aferida caso a caso¹²⁰.

Com efeito, entende-se que a interface, enquanto fornecedor presumido, deve adotar uma conduta diligente¹²¹, desenvolvendo esforços razoáveis, para recolher todas as informações necessárias junto do fornecedor subjacente, incluindo o grau de pormenor adequado à correta liquidação do imposto. O nível de exigência poderá variar em função do tipo de interface eletrónica, da sua capacidade técnica e dos recursos disponíveis.

Neste âmbito, a interface deverá não apenas solicitar ativamente as informações pertinentes no quadro da relação contratual com os fornecedores subjacentes, mas também sensibilizá-los para a importância do seu fornecimento atempado e rigoroso.

De igual modo, recai sobre a interface a obrigação de atuar com boa-fé e com a diligência de um comerciante avisado¹²², conceito este que deverá ser adaptado em função da dimensão da plataforma, do seu modelo de negócio, do volume de operações e do número de fornecedores subjacentes que lhe estão associados.

A este respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia tem reiterado que um sujeito passivo deve tomar todas as medidas que lhe possam ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação em causa não se insere num contexto de fraude fiscal. Esta exigência, assente na boa-fé objetiva e na diligência devida, foi afirmada em decisões paradigmáticas como o acórdão *Kittel*¹²³ e aplica-se, por analogia, à interpretação do artigo 5.º-C do Regulamento de Execução¹²⁴.

Importa ainda destacar que a cláusula de limitação de responsabilidade não deve ser interpretada no sentido de impor uma carga excessiva e desproporcionada às interfaces.

¹¹⁹ LAMENSCH, M.C.S., MERKX, M.M.W.D., LOCK, J.I.W. e JANSSEN, A.D.M, *New EU VAT Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment*, *World Tax Journal*, 2021, p. 465.

¹²⁰ Comissão Europeia, *Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico*, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 246.

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² Termo utilizado no âmbito das *Notas Explicativas da Comissão Europeia*.

¹²³ Vide Max Schofield/Rita de la Feria, “Finance Act Issue”, *British Tax Review*, 2016, p. 606.

¹²⁴ Neste contexto, ver, por exemplo, os acórdãos do Tribunal de Justiça de 14 de junho de 2017 *Santogal MComércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, n.os 71 e 72, de 6 de setembro de 2012 *Mecsek-Gabona*, C-273/11, n.º 48, de 31 de janeiro de 2013 *LVK 56*, C-643/11, n.º 63, de 21 de fevereiro de 2008 *Netto Supermarkt*, C-271/06, n.os 24 e 25, e de 6 de setembro de 2012 *Gábor Tóth*, C-324/11, n.º 45.

A aplicação da regra do fornecedor presumido não deve traduzir-se numa obrigação generalizada de verificação exaustiva de cada entrega de bens, sob pena de criar um ónus desproporcionado para plataformas de menor dimensão e, por essa via, gerar distorções concorrenciais em benefício das plataformas de maior escala. O conceito de *commercial care* ou diligência comercial razoável deve, assim, ser entendido de forma flexível e adaptada às características de cada operador¹²⁵.

O ónus da prova que recai sobre as plataformas torna-se ainda mais gravoso em modelos operacionais assentes em cadeias de fornecimento complexas, como sucede com o *dropshipping*¹²⁶. Nestes casos, a interface pode não manter qualquer relação contratual com os intervenientes anteriores na cadeia de valor, mas continua responsável por apurar elementos essenciais.

A ausência de informação fiável, ou o seu fornecimento *ex post*, poderá originar classificações erróneas com impactos fiscais significativos, incluindo a necessidade de correções retroativas e ajustamentos de IVA.

Estas dificuldades colocam em evidência o carácter exigente da cláusula de exclusão de responsabilidade e a necessidade de um critério claro para aferir se a interface atuou de forma legítima tendo em conta as informações disponíveis.

Assim, importa refletir: como poderá a interface eletrónica demonstrar que dependeu legitimamente das informações fornecidas; qual o critério jurídico-probatório adequado para aferir essa dependência e, conseqüentemente, a sua exoneração de responsabilidade fiscal?

Estas questões remetem, em última instância, para a necessidade de preservar o princípio da proporcionalidade e da segurança jurídica, especialmente quando estão em causa regimes de responsabilização com impacto financeiro relevante e com um elevado grau de complexidade operativa.

¹²⁵ POLLAK, Christine, Platforms in EU VAT Law: A Legal Analysis of the Supply of Goods, 2022, p. 124.

¹²⁶ EK, Mikael, EK, Peter, Implications of the VAT E-commerce Package for the Digital Platform Economy: An Interdisciplinary Perspective, Svensk Skattetidning, n.º 5/2023, p. 389.

3. A Responsabilização das Plataformas Digitais, uma Medida Justa?

Como resulta da discussão efetuada, no passado recente tem-se assistido a uma tendência cada vez mais consolidada no âmbito da tributação do comércio eletrónico: a transferência progressiva de responsabilidades fiscais para as plataformas digitais que atuam como intermediárias no fornecimento de bens, foco primário desta tese, e, bem assim, de serviços, a consumidores finais¹²⁷. Esta evolução reflete-se, nomeadamente, no artigo 14.º-A da Diretiva IVA e no artigo 5.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, que visam qualificar as interfaces eletrónicas como sujeitos passivos devedores do imposto, centralizando nelas funções de cobrança que outrora estavam dispersas por uma multiplicidade de fornecedores.

A lógica subjacente a este modelo assenta numa premissa de eficiência administrativa e fiscal, ao concentrar o cumprimento das obrigações fiscais numa única entidade, pretende-se reduzir a complexidade e os custos associados à cobrança do imposto, partindo-se do pressuposto de que estas plataformas detêm uma posição privilegiada para aceder, organizar e verificar a informação necessária à correta liquidação do IVA.

Não obstante, esta solução legislativa suscita reservas quando apreciada à luz dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade¹²⁸. Com efeito, o regime vigente não distingue entre operadores de grande escala, dotados de robustas estruturas de *compliance*, e pequenos operadores, cuja atuação é frequentemente meramente acessória. Tal assimetria potencia situações de desigualdade¹²⁹ material no cumprimento das obrigações fiscais, sobretudo em contextos de elevado volume e complexidade transacional.

A obtenção da informação necessária para assegurar a correta liquidação do imposto pode implicar alterações profundas nos sistemas informáticos e nos próprios modelos de

¹²⁷ MATESANZ, Fernando, Digital platforms and tax authorities: a great VAT partnership, *International Tax Review*, 2025. Para uma análise recente ao tema na perspetiva das plataformas digitais de prestação de serviços, cfr. Francisca de Almeida Pereira, 2025, “*O Tratamento das Plataformas Digitais de Prestação de Serviços em sede de IVA - O Pilar Dois do Pacote ViDA e a sua articulação com o Acórdão Fenix Internacional do TJUE*”, Tese de Mestrado, Escola do Porto da Faculdade de Direito da UCP.

¹²⁸ ZIELIŃSKI, Robert e SROKA, Emilia Teresa, Growing Impact of Third-Parties in VAT Taxation – Insights from Digital Platforms, *Studia Prawnicze KUL*, 2024, p. 389.

¹²⁹ Comissão Europeia, Notas Explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, p. 27

negócio¹³⁰ das plataformas. Tal realidade traduz-se, em muitos casos, na atribuição de responsabilidades a operadores que, de facto, não dispõem dos meios para as exercer de forma eficaz¹³¹.

Não surpreende, por isso, que a imputação de responsabilidade fiscal às plataformas conduza, em múltiplas situações, à liquidação incorreta do imposto, nomeadamente devido a dados omissos, inexatos ou fragmentados, com as consequentes repercussões jurídicas. À luz do atual quadro normativo, a plataforma poderá ser responsabilizada de forma automática, independentemente de ter agido com diligência ou de a sua intervenção ter sido meramente instrumental.

Em sistemas regulatórios excessivamente complexos, os encargos tendem a favorecer os operadores de maior escala, em detrimento das pequenas ou novas plataformas, que, perante tais exigências, poderão optar por abandonar o mercado, não iniciar atividade ou operar através de meios informais¹³².

Neste cenário, a introdução de um limiar de volume de negócios, que exclua plataformas de menor dimensão da aplicação obrigatória da ficção jurídica, com possibilidade de adesão voluntária (*opt-in*), constitui uma medida plausível para mitigar os efeitos desproporcionados sobre operadores com menor capacidade de cumprimento.

Adicionalmente, importa sublinhar que, não obstante o quadro legal em vigor, muitos websites, portais e *marketplaces* não têm plena consciência de que são qualificados como “facilitadores” para efeitos de IVA. Esta realidade é particularmente preocupante, uma vez que tais entidades podem estar, inadvertidamente, a assumir responsabilidades fiscais sem o saber, incorrendo, por isso, em situações de incumprimento involuntário face às exigências legais aplicáveis.

Por sua vez, o artigo 5.º, alínea c), do referido Regulamento reflete uma tentativa do legislador de equilibrar a responsabilização fiscal das plataformas com a introdução de uma cláusula de exclusão baseada em critérios de razoabilidade e boa-fé. Porém, esta cláusula está longe de ser plenamente eficaz. Desde logo, a condição de “dependência de

¹³⁰ BERETTA, Giorgio, *European VAT and the Sharing Economy*, Alphen aan den Rijn, 2021, pp. 298–301.

¹³¹ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 20 de junho de 2019, pp. 36–37.

¹³² BARR, R. et al, *E-Commerce and EU VAT: Theory and Practice*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2021, p. 2.

terceiros” não se encontra devidamente definida nem delimitada, o que dificulta a sua verificação prática. Acresce que a própria complexidade das cadeias de valor dificulta o rastreio da origem da informação errónea, frequentemente fragmentada entre vários operadores.

A imputação do ónus da prova à interface, no sentido de demonstrar que atuou com diligência e que não sabia nem podia saber da incorreção da informação, compromete, na prática, a utilidade da cláusula do fornecedor presumido.

Esta exigência probatória revela-se particularmente onerosa, sobretudo à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que tem vindo a adotar padrões exigentes no que respeita ao dever de diligência dos sujeitos passivos.

Assim, conclui-se que o sistema é complexo e a assunção da responsabilidade pelas interfaces eletrónicas representa uma grande onerosidade, uma vez que, sendo as condições de verificação cumulativa, na hipótese de uma das condições não se demonstrar verificada, facilmente se constata que as mesmas assumirão, em qualquer circunstância, a responsabilidade pelo pagamento do IVA adicional

Capítulo VI: Plataformas Digitais e o Pacote ViDA – Entre a Expansão da Responsabilidade e a Reconfiguração do IVA

1. O Novo Papel das Plataformas Digitais na Era ViDA

A proposta *VAT in the Digital Age* (ViDA) assenta em três pilares. Para efeitos desta tese, a análise irá circunscrever-se somente, e de forma limitada, ao pilar 2 deste pacote legislativo.

Entre as inovações propostas, destaca-se, com relevo para esta investigação, o novo regime de responsabilização fiscal das plataformas digitais previsto no artigo 28.º-A da Diretiva IVA. Este regime aplica-se exclusivamente à facilitação de prestações de serviços de alojamento de curta duração (*short-term rental*) e de transporte de passageiros, duas categorias de serviços que se caracterizam por uma elevada fragmentação da oferta e um uso intensivo de plataformas digitais como intermediários.

Embora estas novas regras lidem com plataformas ativas na área da prestação de serviços, tema que não constitui o foco primário desta tese, recorrem aos conceitos de “fornecedor

presumido” e de “facilitação” da transação, que até agora encontrávamos somente no tratamento, para efeitos de IVA, das plataformas digitais presentes na intermediação de bens. Com efeito, até aqui, na área dos serviços, a disciplina do IVA contava somente com a regra geral da intermediação do art. 28.º da Diretiva IVA (complementada pela presunção do art. 9.º-A do Regulamento de Execução) para responsabilizar as plataformas digitais pela liquidação e cobrança do IVA¹³³.

Nesta medida, entendemos de elevado relevo o escrutínio destas novas regras para compreender em maior profundidade o pensamento do legislador europeu relativamente aos conceitos de “fornecedor presumido” e de “facilitação” da transação.

Este novo modelo, inspirado na lógica do artigo 14.º-A (relativo às transmissões de bens), qualifica a plataforma como adquirente do serviço ao fornecedor subjacente e, simultaneamente, como prestadora do mesmo ao consumidor final.

A aplicação da presunção está condicionada à verificação cumulativa de determinadas circunstâncias, nomeadamente: a ausência de um número de identificação de IVA válido por parte do fornecedor subjacente; ou a aplicação do regime de isenção previsto para pequenas empresas.

Contudo, contrariamente ao regime do artigo 14.º-A, onde a transmissão fictícia beneficia de uma isenção com direito à dedução, salvaguardando a neutralidade fiscal, o artigo 28.º-A prevê uma isenção sem esse direito¹³⁴, nos termos do novo artigo 136.º-B.

A nosso ver, esta diferença de tratamento compromete a coerência sistémica e levanta fundadas dúvidas quanto à conformidade com os princípios estruturantes do IVA, designadamente o da neutralidade. Com efeito, a impossibilidade de dedução do IVA suportado, nos casos em que a plataforma é considerada sujeito passivo por força da ficção jurídica, implica, na prática, a acumulação de imposto ao longo da cadeia de valor¹³⁵, penalizando de forma desproporcional os operadores que atuam por via de

¹³³ O art. 28.º da DIVA preceitua que quando um sujeito passivo participa numa prestação de serviços agindo em seu nome, mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.

¹³⁴ Cfr. Diretiva (UE) 2025/516 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que respeita ao tratamento do IVA nas transações da economia das plataformas digitais, nomeadamente através da introdução do artigo 172.º-A, segundo o qual o direito à dedução é excluído quando a plataforma atua como fornecedor presumido, por os custos estarem afetos à intermediação e não diretamente à entrega dos bens ou serviços.

¹³⁵ Cf. MERKX, Madeleine; GRUSON, John; VERBAAN, Naomie; VAN DER DOEF, Bart, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?”, EC Tax Review, 2023, pp. 127–141.

plataformas digitais. Tal encargo poderá ser repercutido a montante ou a jusante da cadeia de valor, originando distorções nos preços relativos e gerando pressões económicas significativas sobre os operadores subjacentes ou sobre o consumidor final.

A tentativa de autonomizar, através do artigo 30.º do regulamento de execução¹³⁶, um serviço de facilitação autónomo da interface eletrónica, para além da cadeia fictícia de fornecimentos, representa um risco acrescido de duplicação da carga tributária¹³⁷: a mesma contraprestação (do adquirente ao operador da plataforma) poderá ser tributada, por um lado, na operação fictícia da interface para o consumidor final e, por outro, na operação real da interface para o fornecedor. Tal construção viola o princípio da unicidade da tributação do consumo e introduz incerteza quanto à configuração jurídica da prestação de serviços¹³⁸.

Ocorrendo assim, o risco de uma duplicação substancial da carga fiscal, pois o enquadramento proposto determina a tributação em IVA: da operação presumida entre a interface e o consumidor; e da operação real de prestação de serviços de facilitação entre a interface e o fornecedor subjacente.

Desso modo, impõe-se uma reflexão crítica sobre a necessidade de harmonização e clarificação dos regimes de *fornecedor presumido* constantes da Diretiva IVA. Por esse motivo, em nosso entender, a redação do artigo 28.º-A deverá ser ajustada no sentido de assegurar a compatibilidade com os artigos pré-existentes 14.º-A e 28.º, prevenindo a duplicação de obrigações e evitando uma interpretação extensiva que conduza à tributação redundante de uma única realidade económica. A clarificação, se não for feita a nível legislativo, deverá ser assegurada por potenciais regulamentos de execução e, se necessário, pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A par destas preocupações, subsistem dúvidas quanto à própria estrutura jurídica da operação tributável, não sendo claro se a plataforma presta um único serviço reconstruído

¹³⁶ Cfr. Art 30.º do Regulamento de Execução (UE) 2025/518 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

¹³⁷ BARTH, Fabian. Facilitation Service and Deemed Supply at the Same Time? *Ultra Vires*. *EC Tax Review*, vol. 34, n.º 3, 2025, pp. 117–120.

¹³⁸ Esta solução é contrária ao entendimento jurídico consolidado do TJUE no Acórdão *Henfling*, C-464/10, segundo o qual a prestação real é absorvida pela fictícia.

juridicamente pela ficção do artigo 28.º-A, absorvendo a intermediação, ou se presta cumulativamente dois serviços distintos¹³⁹.

De acordo com os dados do estudo de impacto anexo à proposta¹⁴⁰, o IVA suportado representa, em média, 18,1% do volume de negócios no setor do transporte de passageiros e 12,2% no setor do alojamento, o que ilustra a magnitude da distorção potencialmente introduzida pelo novo regime. Em vez de promover a neutralidade concorrencial, o novo regime arrisca-se a agravar o desequilíbrio competitivo entre operadores tradicionais e operadores da economia das plataformas.

A complexidade do novo modelo é ainda ampliada pela sobreposição entre as obrigações de reporte fiscal previstas no ViDA e as já existentes como a DAC7 e o CESOP. Esta redundância normativa poderá originar um aumento desproporcionado de obrigações de *compliance*, com implicações particularmente gravosas para plataformas de menor dimensão ou com menor capacidade tecnológica. A ausência de mecanismos eficazes de coordenação entre administrações tributárias nacionais poderá conduzir à multiplicação de pedidos de informação e à duplicação de obrigações declarativas, agravando os custos e reduzindo a previsibilidade regulatória.

Em última análise, apesar de pretender garantir neutralidade e simplificação, o regime acaba por introduzir complexidade adicional¹⁴¹, em especial no que respeita à verificação do estatuto do fornecedor e à coordenação com as legislações nacionais.

2. O Futuro do IVA na UE: A Diretiva (UE) 2025/1539, o Caminho para o Registo Único?

Por último, no seguimento das iniciativas orientadas para o futuro do IVA na União Europeia, impõe-se trazer à colação a Diretiva (UE) 2025/1539, recentemente aprovada, cuja aplicação está prevista para 1 de julho de 2028. Esta diretiva diz respeito às disposições em matéria de IVA relativas aos sujeitos passivos que facilitam vendas à

¹³⁹ SAIN, Nevia. Apple, Amazon, Airbnb and Uber as Deemed Suppliers in EU VAT: Same Obligation, But Not the Same Rights? World Tax Journal, vol. 17, n.º 2, 21 de maio de 2025, pp. 293–327.

¹⁴⁰ Comissão Europeia, VAT in the Digital Age – Final Report, Volume II: Platform Economy, estudo preparado por Economisti Associati, dezembro de 2022, p.41. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/202212/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf

¹⁴¹ Cf. MERKX, Madeleine; GRUSON, John; VERBAAN, Naomie; VAN DER DOEF, Bart, “VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca?”, EC Tax Review, 2023, pp. 127–141.

distância de bens importados, procurando responder aos desafios colocados pela crescente digitalização das transações e pela intensificação do comércio transfronteiriço¹⁴².

Conforme já exposto anteriormente¹⁴³, o IOSS consiste num mecanismo de simplificação da cobrança de IVA aplicável a importações de bens de baixo valor (valor intrínseco até 150 euros), expedidos de países terceiros diretamente a consumidores finais na União Europeia (operações B2C). Trata-se, pois, de um mecanismo que permite que o IVA seja cobrado no momento da venda, e não no momento da importação, evitando potenciais bloqueios alfandegários e atrasos na entrega.

Corroborando o anteriormente exposto, num contexto marcado por uma verdadeira explosão do comércio eletrónico transfronteiriço, a importância deste regime especial enquanto instrumento de cobrança do IVA revela-se cada vez mais evidente. Em 2024, estimou-se que cerca de 4,6 mil milhões¹⁴⁴ de encomendas tenham entrado na União Europeia provenientes de países terceiros, o que corresponde a uma média aproximada de 12 milhões de envios por dia. Esta realidade materializa um desafio aduaneiro e fiscal de proporções inéditas, evidenciando a urgência de um enquadramento normativo harmonizado e tecnicamente eficaz.

Entre as alterações estruturantes da presente diretiva, destacam-se: a transferência da responsabilidade pela liquidação do IVA de importação do adquirente para o fornecedor ou fornecedor presumido, e o reforço da utilização do regime IOSS.

Com efeito, a diretiva estabelece um enquadramento legislativo que favorece a adesão ao IOSS, através de uma técnica normativa que agrava, em termos procedimentais e declarativos, os encargos suportados pelos operadores que optem por não integrar o IOSS. Para além da prossecução dos objetivos gerais de simplificação, conformidade e harmonização fiscal, subsistem ainda motivações decorrentes da eficácia arrecadatória¹⁴⁵empiricamente demonstrada do regime.

¹⁴² Cfr. Considerando 1 da Diretiva (UE) 2025/1539 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de julho de 2025.

¹⁴³ Cf. Capítulo IV, ponto 2.

¹⁴⁴ Cf. BAL, Aleksandra, New EU VAT Rules For E-Commerce Imports Take Effect In 2028, Forbes, 20 de julho de 2025, disponível em: <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2025/07/20/new-eu-vat-rules-for-e-commerce-imports-take-effect-in-2028>.

¹⁴⁵ Segundo o estudo já mencionado, em 2024, os montantes declarados através do IOSS ascenderam a 6,3 mil milhões de euros, refletindo um crescimento de 62 % face ao ano anterior.

Assim, no âmbito da Diretiva (UE) 2025/1539, procede-se à supressão¹⁴⁶ do regime especial previsto no artigo 369.º-L da Diretiva 2006/112/CE, o qual permitia, em determinadas circunstâncias, que o adquirente final fosse responsável pelo pagamento do IVA relativo à importação. Embora o preceito legal não tenha sido formalmente revogado, a sua funcionalidade prática acaba por ser neutralizada, na medida em que deixa de ser aplicável como mecanismo alternativo ao IOSS, conforme decorre do novo artigo 201.º-A¹⁴⁷.

Com efeito, a anterior opção legislativa mostrava-se oposta à lógica subjacente ao conceito de fornecedor presumido (*deemed supplier*), sobre o qual versa esta dissertação, cuja finalidade consiste precisamente em transferir a responsabilidade pela liquidação do imposto e as obrigações declarativas associadas para o intermediário que facilita a transação. A eliminação da responsabilização do adquirente não representa, portanto, uma rutura, mas antes uma evolução coerente com a *ratio legis* do sistema.

Esta alteração, introduzida pelo artigo 201.º-A, prevê ainda, de forma excecional, a possibilidade de o Estado-Membro de importação autorizar que o IVA seja pago voluntariamente pelo adquirente, nos casos em que o fornecedor não proceda ao registo ou pagamento do imposto. Trata-se, contudo, de uma faculdade processual e não de uma obrigação tributária, não existindo qualquer responsabilidade legal associada a esse pagamento.

Contudo, numa perspetiva crítica, poderá considerar-se que a medida corre o risco de produzir um efeito contrário ao pretendido. Efetivamente, se os Estados-Membros puderem, em última instância, autorizar que o cliente suporte o pagamento do IVA quando o fornecedor (ou a plataforma) incumprir, então o visado enfrentará tendencialmente menor pressão para aderir ao regime IOSS. Dado que, mesmo em caso de incumprimento, o imposto acabará por ser cobrado ao consumidor, assegurando-se, de qualquer modo, a arrecadação da receita pelo Estado. Esta possibilidade enfraquece o efeito dissuasor associado à não adesão ao regime e pode comprometer a eficácia da medida.

¹⁴⁶ Cfr. Considerando 7 da Diretiva (UE) 2025/1539, segundo o qual “o regime especial deverá deixar de ser aplicável e deverá ser suprimido”.

¹⁴⁷ Cfr. artigo 201.º-A da Diretiva (UE) 2025/1539.

Importa, no entanto, referir que um dos objetivos estruturantes da Diretiva consiste em incentivar o aumento da utilização do IOSS, tornando-o, embora formalmente opcional, praticamente obrigatório, atendendo à elevada complexidade e onerosidade associadas ao cumprimento das obrigações de IVA pelas vias alternativas.

Em particular, a Diretiva impõe uma dupla responsabilidade ao representante fiscal¹⁴⁸, nomeado que poderá ser chamado a responder solidariamente¹⁴⁹, tanto pelo IVA da importação, devido no momento da introdução dos bens no território da União, como pelo IVA incidente sobre a venda subsequente ao adquirente no espaço da União, nomeadamente em operações de vendas à distância realizadas através de *marketplaces* ou lojas online. A medida visa, assim, assegurar a cobrança do imposto mesmo em caso de incumprimento primário, reforçando os mecanismos de *enforcement* transfronteiriço dentro da União e contribuindo para a preservação das receitas fiscais dos Estados-Membros.

Simultaneamente, acaba por agravar a incerteza jurídica para os intervenientes na cadeia de valor e dificulta a gestão dos riscos fiscais por parte dos operadores, uma vez que a norma não estabelece critérios objetivos e harmonizados para a imputação dessa responsabilidade. Ao remeter para os Estados-Membros a definição dos pressupostos dessa imputação, a Diretiva permite a emergência de disparidades substanciais entre ordenamentos jurídicos nacionais, comprometendo a coerência e a previsibilidade do regime fiscal aplicável às operações transfronteiriças.

Através desta técnica legislativa, o regime IOSS não se tornou obrigatório¹⁵⁰, o legislador procurou, de outra forma, incentivar a sua utilização, ao ponto de o tornar praticamente inevitável, em termos operacionais e fiscais. A não adesão implica, como consequência, a obrigação de registo para efeitos de IVA em todos os Estados-Membros onde ocorram as vendas, o que se revela, por si só, um procedimento complexo e oneroso, para além das implicações anteriormente expostas relativamente à potencial nomeação de um representante fiscal. A mensagem é clara: embora o IOSS não seja formalmente

¹⁴⁸ Cfr. artigo 201.º, n.º 3 da Diretiva (UE) 2025/1539, quanto à nomeação obrigatória de representantes fiscais por sujeitos passivos não estabelecidos.

¹⁴⁹ Cfr. artigo 205.º da Diretiva (UE) 2025/1539.

¹⁵⁰ Cf. BAL, Aleksandra, New EU VAT Rules For E-Commerce Imports Take Effect In 2028, Forbes, 20 de julho de 2025, disponível em: <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2025/07/20/new-eu-vat-rules-for-e-commerce-imports-take-effect-in-2028>

obrigatório, o seu não uso acarreta encargos e riscos jurídicos de tal forma desproporcionados que a sua adesão se torna, na prática, quase incontornável¹⁵¹.

Capítulo VII: Conclusão – IVA e as Plataformas Digitais: All Settled?

A economia digital constitui um fenómeno relativamente recente, em constante expansão, cuja verdadeira dimensão económica e fiscal ainda não se encontra plenamente delimitada. A natureza desmaterializada, transfronteiriça e tecnologicamente avançada das operações digitais criou condições propícias ao surgimento de novas formas de evasão fiscal, com particular incidência no domínio do IVA.

Tal como exposto, estas problemáticas fragilizam a economia dos Estados-Membros, tendo em conta que o IVA tem um potencial decisivo na arrecadação de receitas.

Atendendo a estes desafios, a introdução da figura do fornecedor presumido (*deemed supplier*), prevista no artigo 14.º-A da Diretiva IVA, constitui uma mudança estrutural na gestão do sistema do IVA: as plataformas deixaram de ser consideradas meros intermediários para assumirem, formalmente, responsabilidades tributárias ativas na cadeia de valor.

A concretização de um sistema de responsabilização das interfaces, mesmo sem que estas detenham a titularidade jurídica dos bens, visa reforçar a eficácia arrecadatória e reduzir significativamente os níveis de fraude fiscal associados às transações digitais.

No entanto, constata-se, que esta medida possui diversos impactos colaterais que merecem ponderação.

Primeiro, beneficia operadores com maior capacidade técnica e financeira, os quais dispõem de estruturas robustas que lhes permitem adaptar os seus sistemas ao cumprimento das obrigações impostas. Com efeito, penaliza desproporcionalmente pequenas e médias plataformas, que poderão não dispor dos recursos técnicos ou financeiros necessários para garantir observância dessas obrigações, comprometendo o princípio da neutralidade¹⁵².

¹⁵¹ Discute-se, ainda, neste âmbito, a eventual inclusão de bens sujeitos a impostos especiais de consumo. Esta matéria, no entanto, extravasa já o âmbito desta tese, não sendo aqui aprofundada.

¹⁵² LAMENSCH, M.C.S., MERKX, M.M.W.D., LOCK, J.I.W. e JANSSEN, A.D.M, *New EU VAT Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment*, *World Tax Journal*, 2021, p. 465.

Este raciocínio reforça uma ideia-chave: a legislação europeia, ao tentar combater a fraude e aumentar a eficiência fiscal, corre o risco de penalizar desproporcionalmente operadores com intervenção limitada e criar desequilíbrios de mercado. Nesse sentido, prever uma diferenciação da responsabilidade em função do grau de intervenção efetiva da interface seria uma medida a ponderar, adequando-a mediante o grau de “facilitação” e envolvimento da interface.

Segundo, permanecem ainda dúvidas por não existirem definições harmonizadas da definição de conceitos basilares, tais como, “interface eletrónica”, e “facilitar”, com consequentes imprecisões do alcance prático de imputação de responsabilidade¹⁵³.

Terceiro, persistem questões práticas com a devolução de bens. Se o IVA for cobrado pela plataforma, em vez de pelo vendedor, parecerá lógico que seja também a plataforma a responsável pela devolução do imposto em caso de reembolso ao consumidor. Este procedimento representa um acréscimo substancial de encargos administrativos para as plataformas envolvidas¹⁵⁴.

Quarto, na prática, o modelo adotado pode obrigar a plataforma a suportar o imposto em situações em que não detém o pagamento nem o poder de controlo sobre o fornecedor, expondo-a ao risco de pré-financiamento do IVA, nomeadamente em caso de incumprimento ou insolvência do vendedor. Não sendo possível efetuar a retenção do imposto no momento do pagamento, a interface passa a responder por um montante de IVA que não recebe diretamente, assumindo assim o ónus de o cobrar posteriormente junto do fornecedor e expondo-se ao risco de pré-financiar o IVA¹⁵⁵, dado que a obrigação última pela entrega do imposto às autoridades fiscais continuará a recair, inevitavelmente, sobre a própria plataforma¹⁵⁶.

Quinto, a utilização abusiva¹⁵⁷ do número IOSS por parte da interface poderá contribuir para casos de evasão fiscal. Uma vez que este número é fornecido a vendedores para

¹⁵³ MATESANZ, Fernando, The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT. *International VAT Monitor*, vol. 34, n.º 3, 12 de junho de 2023, pp. 107–113.

¹⁵⁴ BAL, Aleksandra. The Changing Landscape of the EU VAT: Digital VAT Package and Definitive VAT System. *European Taxation*, vol. 59, 2019, pp. 73–80.

¹⁵⁵ CARLING, George. *Towards a Better VAT for E-commerce: An Analysis of the Impact of the E-commerce Package on Platform Operators*. Tese de Mestrado, Departamento de Direito, Universidade de Lund, 2021, p. 44.

¹⁵⁶ BAL, Aleksandra. The Changing Landscape of the EU VAT: Digital VAT Package and Definitive VAT System. *IBFD*, 2020.

¹⁵⁷ Cfr. VAT Expert Group, VEG No. 118 - IOSS Issues and Solutions – High Level, 36.ª reunião, 6 de junho de 2024, documento taxud.c.1(2024)4382266, Bruxelas, 28 de maio de 2024. O documento procurou

permitir a aplicação da isenção na importação de bens, a sua utilização indevida poderá resultar numa perda substancial de receita fiscal. Embora possam ser adotadas medidas corretivas (como o bloqueio do número IOSS)¹⁵⁸, estas têm impacto significativo na fluidez das operações, podendo implicar atrasos nas importações e duplas tributações involuntárias.

Sexto, relativamente à responsabilidade das interfaces, é questionável se a aplicação da norma solucionará ou melhorará substancialmente o objetivo a que se propôs, que é o de um combate efetivo e eficaz da fraude ao IVA.

Tal como exposto, a medida de responsabilização suscitou um aumento de exigências burocráticas, que poderão ser desproporcionadas, com impacto direto na complexidade operacional e nos custos envolvidos.

Além disso, assiste-se a uma duplicação entre as obrigações de reporte previstas, e também, dos deveres de registo e conservação de informação, designadamente na DAC7. Esta sobreposição, em muitos casos, substancialmente coincidente, ainda que deva ser organizada segundo formatos distintos e comunicada separadamente a diferentes administrações tributárias, cada uma com finalidades e prazos próprios, compromete a coerência do sistema e agrava os encargos administrativos das plataformas. Nesse sentido, passa a ser pertinente a reflexão sobre uma possível harmonização técnica dos deveres de reporte, objetivo ambicioso, mas cuja relevância prática dificilmente poderá ser ignorada.

Como já foi referido, ao longo desta investigação, entende-se que o regime de responsabilidade atribuído onera demasiado as interfaces em detrimento do fornecedor subjacente, com conseqüente carga probatória elevada e de difícil comprovação.

Assim, embora não seja diretamente comparável e estejam envolvidos impostos diferenciados, questiona-se se seria concebível a adoção de um modelo semelhante ao

identificar fragilidades estruturais no funcionamento do regime IOSS, nomeadamente o uso fraudulento de números de identificação, a ausência de controlo pelas plataformas sobre a cadeia logística e a inviabilidade de controlos físicos generalizados, propondo soluções técnicas como identificadores digitais e números de transação únicos.

¹⁵⁸ Conforme previamente analisado, a Diretiva (UE) 2025/1539, embora introduza diversas inovações estruturais no regime de IVA aplicável às importações, não contempla ainda medidas concretas dirigidas à resolução do problema da utilização indevida de números IOSS, lacuna que poderá comprometer a eficácia do regime e a equidade concorrencial entre operadores.

implementado no Brasil¹⁵⁹, no qual o ónus do cumprimento da obrigação tributária é parcialmente transferido para o consumidor final (*split payment*)¹⁶⁰. No sistema brasileiro, foram introduzidas medidas técnicas que permitem que, nas aquisições realizadas pela *internet*, o consumidor efetue dois pagamentos distintos: um ao fornecedor e outro diretamente à administração fiscal.

É atualmente, incontornável que as interfaces possam ser para além de intermediadores, focos essenciais nas transações e, colaborar muito através da tecnologia que lhes está associada, com a administração do IVA.

Contudo, a extensão e a rigidez das obrigações que lhes são impostas aproximam-as perigosamente do papel de *quasi-tax inspectors*¹⁶¹. Ao serem incumbidas de reter, liquidar e pagar o imposto, bem como de recolher, armazenar e comunicar dados fiscais a múltiplas autoridades fiscais, as mesmas assumem, na prática, funções típicas de um órgão de fiscalização tributária, sem, no entanto, beneficiarem das garantias institucionais, dos meios coercivos nem da proteção jurídica próprios das autoridades tributárias. Sendo assim, os operadores das plataformas passam a atuar numa figura próxima à de um “*cobrador de impostos não remunerado*”¹⁶², o que ainda é agravado pela forma como os mesmos podem ser responsabilizadas em sede de IVA.

Esta deslocalização da responsabilidade fiscal levanta sérias reservas do ponto de vista da proporcionalidade e da repartição equilibrada de deveres no sistema tributário¹⁶³, quando o seu papel na cadeia de valor deveria ser concebido de modo equilibrado, assegurando-se que a eficiência arrecadatória, não comprometendo a neutralidade, nem desincentivando a entrada de novos operadores no mercado.

Em suma, o regime de IVA aplicável às plataformas digitais não se encontra, ainda, “*settled*”, mas antes em pleno processo de sedimentação, refletindo os desafios inerentes

¹⁵⁹ EG BAKKER e TJ POTMA, “E-commerce, VAT and Customs: Challenges and Opportunities Ahead”, *EC Tax Review*, 2020, vol. 29, n.º 2, p. 6.

¹⁶⁰ Nesse sentido, cfr. Deloitte, *Analysis of the Impact of the Split Payment Mechanism as an Alternative VAT Collection Method – Final Report*, estudo realizado para a Comissão Europeia, dezembro de 2017.

¹⁶¹ MATESANZ, Fernando, *The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT*, *International VAT Monitor*, vol. 34, n.º 3 (2023), pp. 107–113.

¹⁶² BAL, Aleksandra *Platform Economy: Will The Real Tax Collector Please Stand Up?*, *Forbes*, 15.03.2023, <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2023/03/15/platform-economy-will-the-real-tax-collector>.

¹⁶³ Cf. RÖDER, Brigitte; ZÜRCHER, Yvonne, *The platform economy: challenges and tax implications under DAC7 and VAT*, in *International VAT Monitor*, IBFD, March/April 2023, pp. 91–97.

à adaptação de um imposto pensado para cadeias de valor lineares, em vez de desmaterializadas e tecnologicamente avançadas.

A introdução da figura do fornecedor presumido (art. 14.º-A da Diretiva IVA) constituiu uma resposta arrojada da União Europeia à crescente evasão e elisão fiscais no domínio do *e-commerce*, mas a sua operacionalização tem revelado tensões evidentes entre eficácia fiscal, a neutralidade, a proporcionalidade, simplificação administrativa e a onerosidade dos agentes.

O sucesso desta reforma dependerá, em larga medida, da capacidade da União Europeia em ajustar progressivamente o regime jurídico à realidade económica e tecnológica das interfaces digitais, assegurando uma responsabilização fiscal que seja funcional, tecnicamente exequível e respeitadora dos princípios estruturantes do IVA.

A realidade atual demonstra que as plataformas estão a ser juridicamente reconceptualizadas, esta deslocação assimétrica da responsabilidade fiscal suscita fundadas dúvidas quanto à legitimidade e sustentabilidade do modelo, exigindo uma reflexão mais aprofundada sobre a repartição equitativa de deveres na cadeia de valor digital.

Por conseguinte, a resposta à pergunta de investigação formulada nesta tese - *IVA e as plataformas digitais: all settled?* - só pode ser negativa.

Ainda que se reconheça o caminho trilhado até aqui, persistem lacunas jurídicas, incertezas operacionais e riscos de fragmentação que impedem, por agora qualquer conclusão definitiva quanto à estabilidade do regime vigente.

A evolução do IVA na economia digital dependerá, assim, não apenas da sofisticação tecnológica das obrigações impostas, mas sobretudo da capacidade do legislador europeu em preservar o equilíbrio entre eficiência arrecadatória, viabilidade prática e justiça fiscal numa era em que a intermediação digital se torna, cada vez mais, a regra e não a exceção.

Referências Bibliográficas

Livros

BERETA, Giorgio, *European VAT and the Sharing Economy*. Milão: Wolters Kluwer, 2019.

VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; CORNIELJE, Simon; NELLEN, Frank. *Fundamentals of EU VAT Law*. 3.^a ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law International, 2025.

POLLAK, Christina. *Platforms in EU VAT Law: A Legal Analysis of the Supply of Goods*. EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 70. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2022.

SARMENTO, Joaquim Miranda, *Manual Teórico-Prático do IVA*. Almedina, 2019.

CASALTA, José, *Direito Fiscal*. Coimbra: 7^a edição, Almedina, 2012, pp. 547-564.

CELORICO PALMA, Clotilde, *Introdução ao imposto sobre o Valor Acrescentado*. Cadernos IDEFF, n.º I, - 5^a edição, pp. 17-47.

VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Reimpressão 2020: Almedina.

Artigos

Lamensch, M. C. S., Merkx, M. M. W. D., Lock, J. I. W., & Janssen, A. D. M. (2024). *New EU VAT related obligations for e-commerce platforms worldwide: A qualitative impact assessment*.

MERKX, Madeleine. (2022). *Platform liability: An efficient and fair collection model for VAT?* In F. Matesanz (Ed.), *VAT challenges and opportunities in the new digital economy*.

MERKX, Madeleine (2023). *Rendering platforms liable for VAT and import duties: Desperate times call for desperate measures, but what about proper checks and balances?*

Pollak, C. (2022). *Platforms in EU VAT Law: A legal analysis of the supply of goods* (Eucotax Series on European Taxation, Vol. 70). Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

Sroka, E. T. (2024, abril). Comparing deemed supplier regimes: E-commerce and short-term rental/passenger transport platforms in the EU VAT system (The Lisbon International & European Tax Law Seminars, no. 9, p. 6) (Working paper), CIDEEFF.

Documentos oficiais

Comissão Europeia. (2022), *VAT in the Digital Age – Proposal package*. Brussels: European Commission.

OECD. (2020). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing. Comissão Europeia. (2020). *Final report: VAT gap in the EU – 2020 edition*. Brussels: Directorate-General for Taxation and Customs Union.

Comissão Europeia. (2022). *Impact Assessment Accompanying the Proposal on VAT in the Digital Age* (SWD(2022) 382 final).

Publications Office of the European Union. (2024). *VAT gap in the EU : report 2024*.

Legislação

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA.

Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017.

Diretiva (UE) 2025/516 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera a Diretiva 2006/112/CE.

Diretiva (UE) 2025/1539 do Conselho, de 11 de junho de 2025, que altera a Diretiva 2006/112/CE.

Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA (COM/2022/701 final).

Proposta de Regulamento de Execução do IVA (COM/2022/703 final).

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

Conselho da União Europeia. (2025). Regulamento de Execução (UE) 2025/518 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita aos requisitos de informação para determinados regimes de IVA. *Jornal Oficial da União Europeia*.

Conselho da União Europeia. (2025). Regulamento (UE) 2025/517 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita aos mecanismos de cooperação administrativa necessários para a era digital. *Jornal Oficial da União Europeia*.

Conselho da União Europeia. (2025). Diretiva (UE) 2025/516 do Conselho, de 11 de março de 2025, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras em matéria de IVA para a era digital. *Jornal Oficial da União Europeia*.

Autoridade Tributária e Aduaneira. (2021, 1 de julho). Ofício Circulado n.º 30238 – IVA: Comércio eletrónico – Novas regras aplicáveis a partir de 1 de julho de 2021.

Autoridade Tributária e Aduaneira, Ofício Circulado n.º 30239, de 1 de julho de 2021 – IVA – Importação de bens – Regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados de países terceiros ou territórios terceiros – IOSS.

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de execução da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Outras Fontes

SOBRAL, Joana Lúcia da Silva, A responsabilidade das Plataformas Digitais pela Entrega de IVA devido: a Solução para o Problema da Fraude?, Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2019;

ROMEIRO, Rita, A tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA: Enquadramento e critérios norteadores, Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2021;

POLLAK, C. M. (2020), How should peer-to-peer housing and transportation services provided via sharing economy platforms be treated under the VAT directive? (Master's Thesis, Vienna University of Economics and Business)

JETTEN, D. N. L. (2021), The VAT liability of digital platforms: The EU rules in the light of the OECD Guidelines, Master's Thesis, Lund University.

HEIJNEN, B., Gevers, B., Perié, T., & van Doornik, E. (2021), Nieuwe btw-regels voor e-commerce per 1 juli 2021 (White paper), Loyens & Loeff.

CARLING, G. (2021), Towards a better VAT for e-commerce: An analysis of the impact of the e-commerce package on platform operators, Master's thesis, Lund University.