



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# O IVA no Comércio Eletrónico

## Análise das alterações às regras do IVA para o comércio eletrónico em Portugal

por

Susana Assis Correia

Católica Porto Business School  
Abril de 2022





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# O IVA no Comércio Eletrónico

## Análise das alterações às regras do IVA para o comércio eletrónico em Portugal

Trabalho Final na modalidade de Dissertação  
apresentado à Universidade Católica Portuguesa  
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Susana Assis Correia

sob orientação de  
Professor Doutor Paulo Alves

Católica Porto Business School  
Abril de 2022



“Fundamental progress has to do with the reinterpretation of ideas.”

- Alfred North Whitehead



# Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado traduziu-se numa longa caminhada, repleta de desafios e realizações que, no entanto, nunca teria sido concretizada sem a ajuda e o apoio incondicional de algumas pessoas.

Por esse motivo não poderia deixar de agradecer ao Professor Doutor Paulo Alves, orientador desta dissertação, pelo apoio e esclarecimentos prestados durante todo o percurso. Adicionalmente, queria deixar também um agradecimento especial à professora Cristina Pinto pelo incentivo, disponibilidade e apoio que sempre demonstrou.

À minha família, em especial aos pais e irmã, um agradecimento muito especial por todo o apoio e paciência. O suporte que me deram durante todo o percurso foi inigualável e insubstituível.

A todos os meus amigos que de forma direta ou indireta estiveram presentes nesta fase, um especial obrigado pela paciência, pelas conversas sobre IVA sem fim, por celebrarem comigo todas as conquistas e pelo apoio em todos os momentos menos bons que este percurso proporcionou.

Este caminho nunca teria chegado ao fim, pelo menos não da mesma forma, sem o vosso apoio e é por isso que vos deixo o meu mais profundo Muito Obrigada!



# Resumo

O tema deste trabalho de investigação é revisão e análise da nova legislação relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no comércio eletrónico, introduzida, nomeadamente, pelo Pacote do IVA no comércio eletrónico implementado ao nível da União Europeia (UE).

A presente dissertação de mestrado foi desenvolvida com o objetivo de analisar as principais implicações das alterações, nomeadamente a adoção do Balcão Único para os estados-membro e para os sujeitos passivos e plataformas que transacionam no âmbito das novas regras introduzidas, em Portugal, pela Lei n.º 47/2020.

Para o efeito procedeu-se a uma análise do Código do IVA (CIVA), do Regime IVA para as Transações Intracomunitárias (RITI) e da legislação complementar. Feita a análise da legislação, onde se apresentam os elementos fundamentais do regime, foi possível realçar substanciais melhorias face ao anterior, mas depreende-se que se trata, ainda, de uma matéria sujeita a bastante complexidade e que não está isenta de críticas e imperfeições pelo que se apresentam algumas propostas de melhoria das regras que se entendem menos adequadas ao objetivo.

O trabalho desenvolvido permitiu concluir que a legislação relativa ao comércio eletrónico tem fortes implicações para todos os envolvidos pelo que deve ser melhorada e reformulada de forma a garantir uma maior eficiência, simplificação e equidade no processo de cobrança e liquidação do IVA sem promover a evasão fiscal.

Palavras-chave: Balcão Único, comércio eletrónico, IVA.



# Abstract

The subject of this research work is the review and analysis of the new legislation on Value Added Tax (VAT) in Electronic Commerce, introduced, namely, by the VAT Package in Electronic Commerce implemented at European Union level.

The present master's dissertation was developed with the objective of analysing the main implications of the changes, namely the adoption of the One Stop Shop (OSS), for the member states and for the taxable persons and platforms that transact under the new rules introduced, in Portugal, by the Law No. 47/2020.

An analysis was made of the VAT Code, the VAT Regime for Intra-Community Transactions, and the complementary legislation. After analysing the legislation, where the fundamental elements of the regime were presented, it was possible to highlight substantial improvements compared to the previous one, but it still appears as a matter subject to considerable complexity and that is not free from criticism and imperfections. Therefore, some proposals are presented to improve the rules that are considered less adequate to the objective.

The work carried out led to the conclusion that the legislation on electronic commerce has strong implications for all the involved, so it must be improved and reformulated to ensure greater efficiency, simplification, and equity in the process of collecting and liquidating VAT without promoting tax evasion.

Keywords: electronic commerce, One Stop Shop, VAT.

Number of words: 10.642



# Índice

Agradecimentos .....	i
Resumo .....	iii
Abstract .....	v
Índice de Figuras.....	x
Glossário .....	xii
1. Introdução.....	1
2. Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	3
2.1 O Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	3
2.2 Regime Geral do IVA .....	4
2.3 Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias .....	5
2.3.1 Regras Gerais .....	5
3. IVA no comércio eletrónico.....	8
3.1 Enquadramento Geral.....	8
3.2 Caracterização do Comércio eletrónico .....	9
3.3 Evolução do Comércio eletrónico na União Europeia .....	10
3.4 Pacote do IVA no Comércio eletrónico .....	12
3.4.1 Transmissão de bens.....	12
3.4.1.1 Vendas à Distância Intracomunitárias.....	13
3.4.1.2 Vendas à Distância de Bens Importados.....	15
3.4.2 Prestação de serviços .....	18
4. Balcão Único .....	19
4.1 Regime do Balcão Único .....	19
4.1.1 Regime União .....	20
4.1.2 Regime extra-União .....	22
4.1.3 Regime de Importação .....	22
4.2 Considerações Finais.....	23

5. Apreciação Crítica .....	25
5.1 Contextualização .....	25
5.2 Apreciação Crítica do Regime .....	26
5.2.1 O Balcão Único não é, afinal, único .....	28
5.2.2 As Interfaces Eletrónicas na linha de tributação .....	30
5.2.3 Regime das Vendas à Distância Intracomunitárias .....	31
5.2.4 Regime das Vendas à Distância de Bens Importados.....	32
5.2.5 Prestação de Serviços.....	34
5.2.6 Arrecadação de receita para os estados-membros .....	35
5.2.7 Não dedutibilidade do IVA .....	35
5.3 Considerações Finais.....	36
6. Conclusão.....	39
Referências Bibliográficas .....	42



# Índice de Figuras

Figura 1: Evolução dos <i>E-Shoppers</i> na Europa .....	11
Figura 2: Evolução do <i>E-GDP</i> na Europa.....	11
Figura 3: Âmbito de aplicação do Balcão Único em Portugal.....	24



# Glossário

AIB – Aquisição Intracomunitária de Bens

Art. – Artigo

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to Consumer*

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DRE – Diário da República Eletrónico

GDP - *Gross Domestic Product*

IE – Interface Eletrónica

IEC – Imposto Especial de Consumo

IOSS – *Import One Stop Shop*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MOSS – Mini One Stop Shop

MTN – Meios de Transporte Novos

OSS – *One Stop Shop*

PIB – Produto Interno Bruto

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

SP – Sujeito Passivo

TIB – Transmissão Intracomunitária de Bens

UE – União Europeia

VDBI – Venda à Distância de Bens Importados

VDI – Venda à Distância Intracomunitária de Bens

VIIES – *VAT Information Exchange System*



# Capítulo 1

## Introdução

A tributação do comércio eletrónico tem sido uma questão fundamental para os estados-membros e governos dos vários países nas últimas décadas. O surgimento e rápido desenvolvimento do comércio eletrónico desafiou os legisladores na criação de um ambiente jurídico sólido para a tributação eficaz das transações eletrónicas, nomeadamente em sede de IVA.

Se por um lado a internet facilitou a aquisição de bens e serviços sem os típicos constrangimentos da distância física e temporal proporcionados pelo comércio tradicional, por outro veio aumentar a dificuldade na tributação destas operações para as quais o quadro regulamentar não estava preparado, tornando-se rapidamente ineficiente. A criação de condições equitativas, a definição de legislação clara e a implementação de métodos que permitissem a cobrança efetiva dos montantes de IVA passaram a estar na ordem do dia na última década. A resolução das dificuldades existentes para garantir uma tributação justa do comércio eletrónico transfronteiriço, reduzir os custos de conformidade para os sujeitos passivos e defender as receitas fiscais nacionais tornou-se premente.

A simplificação e promoção do comércio eletrónico na UE foi um dos quatro pilares do Plano de Ação sobre o IVA apresentado pela Comissão Europeia (CE) a 7 de abril de 2016. De forma a concretizar este objetivo surge, então, o denominado Pacote de IVA para o comércio eletrónico que tipifica as novas regras em vigor a partir de 1 de julho de 2021. As novas regras pretendem aproximar as condições de concorrência entre o comércio tradicional e eletrónico, mitigar as distorções existentes face a empresas não pertencentes à UE, reduzir

os custos de conformidade e a complexidade das obrigações em matéria de IVA para as empresas e minimizar o risco de fraude e incumprimento que conduzem a elevadas perdas de receita de IVA.

Nesta dissertação são referidas as principais características e regras em sede de IVA, seguindo-se a contextualização do comércio eletrónico no quadro europeu e global. Posteriormente será apresentada a legislação aplicada à tributação do comércio eletrónico no âmbito do Pacote do IVA no comércio eletrónico, destacando-se o surgimento do Balcão Único que será também detalhado. Por fim, será feita a apreciação crítica das medidas em vigor e propostos alguns pontos de melhoria bem como questões relevantes para pesquisa futura.

O objetivo será verificar se os resultados pretendidos com a implementação das novas regras, nomeadamente quanto à simplificação, resistência à fraude e condições de concorrência mais equitativas foram alcançados através das novas medidas.

# Capítulo 2

## Imposto sobre o Valor Acrescentado

Neste capítulo serão referidas as principais características do IVA, seguindo-se uma apresentação sucinta do Regime Geral do IVA e do RITI.

### 2.1 O Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA entrou em vigor em Portugal a 1 de janeiro de 1986 como um imposto sobre o consumo, introduzido com a finalidade de se proceder à harmonização das normas de tributação sobre o consumo, dado que a adoção do imposto era vista como uma exigência da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE).

O CIVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, em conjunto com o RITI consagrado no Decreto-Lei n.º 290/92, definem e regulam a aplicação do imposto que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações.

O IVA é apresentado como um imposto comunitário, indireto, neutro e plurifásico, cujo objetivo é a tributação de todo o ato de consumo (Palma, 2020). É um imposto geral, obrigatório e único e aplica-se a todas as fases do circuito económico, sendo suportado em última instância pelo consumidor final (Oliveira, 2010). Ao ser cobrado em todas as fases do processo produtivo, através do método subtrativo indireto, incide apenas sobre o valor acrescentado em cada etapa do processo produtivo, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados. Assim sendo, trata-se de um imposto desprovido de qualquer efeito cumulativo, sendo que a oneração do produto não depende

diretamente do número de transações ocorridas no seu processo produtivo (Oliveira, 2010).

Dado que a carga tributária sobre os bens ou serviços é independente do número de etapas do circuito económico, é possível afirmar que o IVA não interfere nas escolhas ao nível da produção ou do consumo, apresentando-se como um modelo de imposto sobre transações que garante razoavelmente a neutralidade tributária.<sup>1</sup>

## 2.2 Regime Geral do IVA

O Regime Geral do IVA afirma que para uma dada operação ser sujeita a IVA é essencial que se faça a sua adequada qualificação. É necessário proceder à sua avaliação, nomeadamente no que diz respeito à incidência objetiva e subjetiva, à localização e possíveis isenções. Para efeitos fiscais, localizar uma operação significa determinar o território onde será tributada, ou seja, o regime jurídico tributário que lhe será aplicável e, portanto, a quem o imposto é devido.

Se se concluir que a operação é efetivamente tributável, será necessário apurar o respetivo valor tributável e a taxa a aplicar. De forma a calcular o IVA a entregar ou a receber do Estado, aplicam-se também as regras relativas ao direito à dedução sendo possível deduzir o montante de IVA que incida diretamente sobre o custo dos vários elementos constitutivos do preço em cada transação de produção ou distribuição a montante, de forma a garantir a neutralidade da carga fiscal nas atividades económicas. Na qualidade de devedores fiscais, os contribuintes têm cinco importantes obrigações, nomeadamente, declaração, pagamento, faturação, contabilísticas e conservação de documentos, de modo

---

<sup>1</sup> Sobre este tópico ver (Palma, 2010).

que o Estado consiga minimizar a evasão e o incumprimento relacionado com o pagamento correto e integral do IVA.

## 2.3 Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

As transações intracomunitárias dizem respeito ao comércio de bens e às prestações de serviços entre estados-membros da UE, regulamentadas e definidas no RITI. Para efeitos da aplicação do IVA e tal como presente no art.º 1 do CIVA, considera-se o conjunto dos territórios nacionais dos estados-membros, tal como são definidos no art.º 299 do Tratado que institui a CEE, com exceção dos territórios mencionados nas alíneas c) e d) do art.º 1.

A 1 de janeiro de 1993, juntamente com o surgimento do regime, foram abolidas as fronteiras fiscais ostensivas dentro do território aduaneiro da UE, desaparecendo quaisquer controlos fiscais fronteiriços.

### 2.3.1 Regras Gerais

As transações comerciais podem ser classificadas de acordo com os seus intervenientes, sendo que no contexto do RITI esta classificação ganha especial relevância. Assim, as operações passam a estar divididas em *Business-to-Consumer* (B2C), realizadas entre sujeitos passivos e consumidores finais, e *Business-to-Business* (B2B), realizadas entre sujeitos passivos.

Para as operações B2C vigora o princípio da tributação no país de origem, no qual o consumidor final suporta o IVA à taxa do país de origem, ainda que liquidado pelo respetivo fornecedor. Este princípio ganha força com a harmonização comunitária do IVA e com o Mercado Comum Europeu visto que facilita largamente o comércio ao nível da UE, limitando a burocratização dos procedimentos.

Para as operações B2B aplica-se o princípio da tributação no país de destino, segundo o qual o adquirente liquida o IVA através do mecanismo da inversão do sujeito passivo ou *Reverse Charge* (autoliquidação). No entanto, a aplicação deste mecanismo parece contrária à existência de um Mercado Comum dado que implica, teoricamente, a existência de fronteiras físicas para garantir a liquidação do imposto. O objetivo fundamental do RITI para as transações entre sujeitos passivos passa pela eliminação dos controlos entre estados-membro associados às transações de mercadorias mantendo o princípio de que o imposto afluí ao país de destino e é determinado segundo a taxa nele vigente. De forma a conciliar estes dois objetivos sem promover a evasão fiscal foi eliminado o facto gerador “importação” nas trocas de mercadorias entre estados-membro, dando origem a um novo facto gerador – a Aquisição Intracomunitária de Bens (AIB), tal como definida no art.º 3 do RITI.

Assim, sempre que um sujeito passivo adquira a sujeitos passivos de outros estados-membro um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro estado-membro, incorre numa AIB tributável de acordo com o RITI.

Da mesma forma, os sujeitos passivos que realizarem vendas para sujeitos passivos de outros estados-membro, incorrem numa Transmissão Intracomunitária de Bens (TIB), isenta de IVA, de acordo com o mesmo código. Tal significa que, no âmbito das operações B2B, a uma única transação corresponde duas operações: no estado-membro de origem dá-se uma TIB isenta de IVA e no estado-membro de destino há lugar a uma AIB sujeita a IVA (através da autoliquidação).

A situação descrita implica uma interrupção na cadeia de liquidações que, associada à inexistência de fronteiras fiscais físicas, possibilita a existência de fraude. Para mitigar este risco implementou-se um sistema integrado de

fiscalização ao nível da UE denominado *VAT Information Exchange System (VIES)*, que se traduziu num relevante marco na cooperação intracomunitária administrativa e que substituiu o controlo fronteiriço físico visto que faz o cruzamento da informação entre os vários estados-membro.

O regime de tributação no destino é aplicável quando os intervenientes se encontram inscritos nos respetivos estados-membros no regime geral do IVA, dispondo de um número de IVA válido no sistema VIES, de forma a conciliar este regime com o cumprimento das obrigações fiscais.

O RITI contém também um vasto leque de regras especiais que se aplicam a situações específicas e se assemelham a regimes particulares para certas operações intracomunitárias, aplicáveis essencialmente quando há necessidade de mitigar distorções ou falhas decorrentes da aplicação do imposto. Dentro das regras especiais, destaca-se o regime aplicado às Vendas à Distância Intracomunitárias (VDI), que sofreu alargadas transformações e revolucionou o regime de IVA aplicado ao comércio eletrónico nas operações B2C.

# Capítulo 3

## IVA no comércio eletrónico

Este capítulo caracteriza o comércio eletrónico ou *e-commerce* e demonstra a sua tendência crescente a nível europeu. Será apresentada a legislação aplicada à tributação do comércio eletrónico em sede de IVA no âmbito do Pacote do IVA no comércio eletrónico, destacando-se as principais alterações feitas ao nível do CIVA, do RITI e da legislação complementar.

### 3.1 Enquadramento Geral

O regime tributário aplicável ao comércio eletrónico foi profundamente alterado pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, que transpôs os art.º 2 e 3 das Diretivas (UE) 2017/2455 e 2019/1995 do Conselho, alterando o CIVA, o RITI e a legislação complementar relativa ao IVA. Estas alterações entraram em vigor a 1 de julho de 2021, dentro do chamado Pacote do IVA no comércio eletrónico. O objetivo é simplificar os procedimentos comerciais, reduzindo os encargos administrativos e diminuindo o diferencial entre o IVA esperado e cobrado nos estados-membro da UE, de forma a tentar minorar as falhas e distorções causadas por um regime de tributação desatualizado e desajustado da realidade atual.

Com esta regulamentação particular, a UE pretende criar um regime uniforme de IVA para as entregas transfronteiriças de mercadorias e prestações de serviços para combater a fraude fiscal garantindo a declaração do IVA no local de consumo e equilibrando as obrigações no pagamento dos impostos por empresas que estão dentro e fora da UE, no contexto do comércio eletrónico (Papis-Almansa, 2019).

## 3.2 Caracterização do comércio eletrónico

O *e-commerce* refere-se ao uso de meios eletrónicos e tecnologias nas trocas comerciais, incluindo transações entre empresas e entre empresas e consumidores. A internet veio facilitar esta modalidade de comércio, destacando-se que a entrega do produto ou a prestação do serviço pode ocorrer dentro ou fora da internet (Whinston et al., 1997). As operações realizadas no âmbito do *e-commerce* assumem também a classificação previamente citada no Capítulo 2, dividindo-se em transações B2B e B2C.

Numa situação de compra, o comércio eletrónico, quando comparado com o comércio tradicional, proporciona ao consumidor mais informação e uma experiência potencialmente mais agradável e confortável, sem prejuízo de um atendimento igualmente personalizado e agilidade na resposta ao seu pedido. Essencialmente, o que os distingue é a forma como a informação, ponto central do processo, é trocada e processada entre as partes intervenientes. No caso do comércio eletrónico, em alternativa a um contacto pessoal e direto entre ambas as partes, a informação é transmitida por meio de uma rede digital ou qualquer outro canal eletrónico. Esta nova maneira de fazer negócios, não apenas automatiza o processamento de transações, mas também permite que empresas e organizações alcancem outro nível de eficiência, devido aos baixos custos incorridos, motivando uma maior expansão do *e-commerce*.

A ascensão da internet e das economias de plataforma é o culminar do desenvolvimento do *e-commerce*, revelando-se de grande impacto especialmente para o comércio em larga escala. A rapidez na recolha, processamento, manipulação e distribuição da informação são necessidades fulcrais nesta modalidade de comércio, permitindo maior interação com os clientes, melhor comunicação com os parceiros, análise de concorrentes e desenvolvimento de novos produtos e mercados.

Salienta-se que há uma mudança de paradigma das transações baseadas em papel para as eletrônicas, traduzindo-se em modificações significativas para a indústria em geral. A utilização das mais recentes tecnologias disponíveis tem incentivado formas inovadoras de cooperação empresarial, tornando as empresas mais competitivas e ajudando-as a enfrentar com sucesso os novos desafios da globalização. A economia está no limiar de uma nova revolução industrial, uma vez que as organizações estão a mover-se para um ambiente totalmente tecnológico, alterando procedimentos e processos em direção à eficiência, rapidez e maximização de receitas.

### 3.3 Evolução do comércio eletrônico na União Europeia

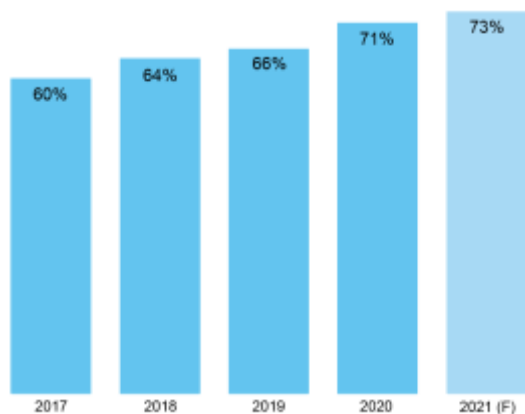
No contexto da globalização do comércio, os países têm vindo a promover e incentivar o comércio eletrônico com o intuito de garantir que as empresas e os consumidores conseguem transacionar na internet a nível internacional da mesma forma que fariam nos mercados locais, promovendo a competitividade das suas empresas e economias.

De acordo com o Relatório Europeu de comércio eletrônico (EuroCommerce, 2021), o *e-commerce* a nível europeu atingiu, em 2020, os 757 mil milhões de euros, registando um aumento de 10% face aos 690 mil milhões de euros registados em 2019, Figura 1.

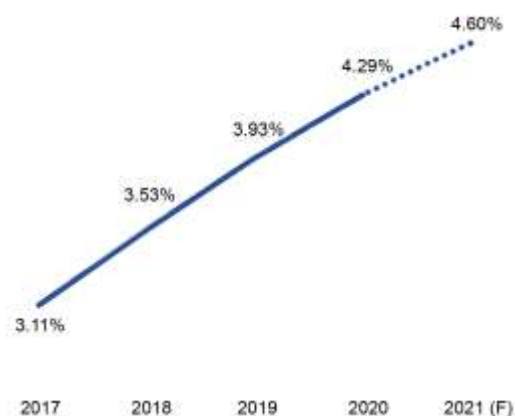
Esta tendência de crescimento é acompanhada pelo aumento do número de *e-shoppers* (consumidores eletrónicos) que se prevê que tenha atingido os 73% da população europeia em 2021. O aumento acentuado registado em 2020, justifica-se em parte pela pandemia da Covid-19, que pressionou os consumidores a aderirem ao *e-commerce*.

Conclusões do mesmo relatório afirmam que a Europa tem apresentado aumentos consistentes ao nível do E-GDP (PIB gerado pelo comércio eletrônico), também evidenciado na Figura 2. As taxas de crescimento para a Europa

mantêm-se firmes e prevê-se uma trajetória ascendente para o futuro, ainda que se admita um ritmo inferior com o alívio das restrições de confinamento e isolamento.



**Figura 1:** Evolução dos *E-Shoppers* na Europa  
Fonte: EuroCommerce (2021)



**Figura 2:** Evolução do *E-GDP* na Europa  
Fonte: EuroCommerce (2021)

Estas evidências estendem-se a nível mundial. Segundo os dados divulgados pela Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento, o peso do *e-commerce* ao nível mundial tem vindo a aumentar e representou, em 2020, quase um quinto do comércio global (19%), face aos 16% registados em 2019 (UNCTAD, 2021).

Dada a dimensão mundial do comércio eletrónico e a contínua perspetiva de crescimento, com o objetivo de minorar a fragmentação do mercado interno e o desaparecimento das pequenas empresas, passa a ser relevante definir um quadro regulamentar europeu compatível com as regras em vigor a nível mundial, de modo a não prejudicar a competitividade europeia no mapa internacional. Esta é em grande parte a justificativa para as substanciais alterações introduzidas pelo Pacote do IVA no comércio eletrónico.

## 3.4 Pacote do IVA no comércio eletrónico

O Pacote do IVA no comércio eletrónico destina-se às operações B2C para que passem a ser tributadas no destino, tal como acontece com as operações B2B, contribuindo para a uniformização do regime aplicado ao comércio eletrónico.

As principais alterações introduzidas dizem respeito aos conceitos e regimes aplicáveis às transmissões de bens (dentro e fora da UE) e às prestações de serviços, assim como à definição do papel das Interfaces Eletrónicas (IE) na liquidação do IVA. Adicionalmente, dado que a legislação aplicada até então surgiu muito antes da massificação do *e-commerce* foi necessário adaptar o sistema de IVA à economia digital, nomeadamente através da implementação de um sistema eletrónico denominado de Balcão Único que visa simplificar as obrigações em matéria de IVA das empresas e que irá ser devidamente apresentado no Capítulo 4.

### 3.4.1 Transmissão de bens

A transmissão de bens representa uma transferência onerosa de bens corpóreos correspondente ao exercício do direito de propriedade. No entanto, após a entrada em vigor da legislação supracitada, o art.º 3 do CIVA viu o seu âmbito alargado com a introdução de operações realizadas por meio de uma IE que, não se encaixando no conceito de transmissão onerosa, são agora ficcionadas a transmissões de bens. Assim, ocorre uma transmissão de bens quando um sujeito passivo facilita, por meio de uma IE, a realização de Vendas à Distância de Bens Importados (VDBI) em remessas de valor intrínseco não superiores a 150 euros e a realização de transmissões de bens dentro da UE por um sujeito passivo não estabelecido na comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo, tal como definido nos n.º 9, 10 e 11 do mesmo artigo. Tal como indicado no Ofício Circulado nº 30239 (2021), desta ficção jurídica resulta a transformação de uma

única operação B2C em duas operações distintas: uma operação B2B entre o fornecedor e a IE e uma operação B2C entre esta e um consumidor final, à qual é imputada a expedição ou transporte dos bens. A IE fica também sujeita às obrigações do imposto que decorram da realização das referidas operações.

Nestes casos, os operadores de IE serão considerados como fornecedores presumidos dos bens, o que implica que se assumam que adquiriram os bens ao fornecedor original e os venderam subsequentemente ao adquirente, não sendo relevante a localização do sujeito passivo que gere a IE. Esta é considerada como “um mercado, uma plataforma, um portal ou outro meio similar”, tratando-se, portanto, de um conceito abrangente cujo objetivo é a comunicação entre dois sistemas independentes. O alargamento do envolvimento dos operadores das IE na cobrança do IVA visa uma cobrança mais eficaz e eficiente do imposto, reduzindo os encargos administrativos para os fornecedores, as administrações fiscais e os consumidores.

As alterações introduzidas no âmbito das transmissões de bens pelo Pacote do IVA no comércio eletrónico visaram os regimes aplicáveis às VDI para transações intracomunitárias e às VDBI para operações realizadas com países terceiros.

#### 3.4.1.1 Vendas à Distância Intracomunitárias

As VDI são transmissões de bens que ocorrem quando os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou em nome deste, inclusive quando este intervém indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um estado-membro que não aquele onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o adquirente. As transações são realizadas entre um fornecedor que será um sujeito passivo de IVA, com número válido no VIES tal como definido no art.º 5 do RITI, e um adquirente a agir como consumidor final ou equiparado, não se encontrando abrangido por um Regime de AIB.

Segundo o Regime Geral, estas operações seriam tributadas na origem e o consumidor final pagaria o IVA, ainda que liquidado pelo fornecedor. No entanto, este regime estabelece que para as vendas à distância vigora o princípio da tributação no destino, ficcionando-se que as operações se localizam no país onde ocorre a chegada dos bens. Desta forma, o vendedor fica obrigado ao pagamento de IVA no país ao qual se destinam as mercadorias.

De acordo com as regras vigentes até 30 de junho de 2021<sup>2</sup>, ao realizar uma VDI, o vendedor ficaria sujeito à liquidação de IVA no seu estado-membro, à taxa aí vigente, enquanto as suas vendas para outros estados-membro não atingissem valores significativos no ano anterior ou no corrente. Não estavam abrangidas por este regime as operações com Meios de Transporte Novos (MTN), os bens a instalar ou montar e os bens sujeitos ao Imposto Especial de Consumo (IEC), casos em que se aplicaria legislação específica.

Cada estado-membro tinha autonomia para implementar o seu próprio limite, dentro do intervalo de 35.000 a 100.000 euros, estabelecido pela UE, sendo que a maioria dos países, incluindo Portugal, optou pelo valor mínimo. A partir da ultrapassagem do valor definido, o vendedor teria que se registar no estado-membro do adquirente de forma a liquidar o imposto à taxa aí vigente.

Não obstante, de acordo com o art.º 10, nº3 do RITI, podia haver opção pela tributação no estado-membro de destino, independentemente do limite por ele fixado. Esta opção implicava a permanência no regime pelo período mínimo de 2 anos e era válida para o conjunto das operações, pelo que todas as VDI realizadas seriam tributadas no destino.

Com as novas alterações, o IVA passa a ser devido no estado-membro de destino, independentemente dos limites fixados por cada um deles. É, no entanto, definido ao nível da UE que o IVA continuará a ser liquidado na origem, à taxa

---

<sup>2</sup> No âmbito do anterior regime, as referências ao CIVA e ao RITI são relativas à versão anterior à republicação pela Lei n.º 47/2020 de 24 de agosto.

aí vigente, se as VDI, para os demais estados-membro, não ultrapassarem o montante de 10.000 euros no ano civil anterior ou corrente, salvo opção em contrário.

Esta alteração faz aumentar largamente a necessidade de registo noutras estados-membro para a liquidação do IVA no destino, aumentando consequentemente os custos incorridos pelas empresas e o tempo despendido para o cumprimento das obrigações fiscais. Assim, e face às fortes implicações que estas alterações podem ter, as empresas têm agora opção de se inscreverem, nos respetivos países de origem, no Balcão Único de modo a evitar o registo nos vários estados-membro de residência dos clientes, liquidando o IVA na origem à taxa em vigor no destino. Mesmo as empresas cujas VDI não ultrapassem os 10.000 euros podem optar por este regime para simplificação, pelo que se prevê que a necessidade de registo noutras estados-membro passe a ser meramente residual.

Adicionalmente, mantém-se a exclusão ao regime dos MTN e das vendas com instalação ou montagem (aos quais se aplicam regimes específicos), integrando-se apenas os bens sujeitos a IEC.

#### 3.4.1.2 Vendas à Distância de Bens Importados

De acordo com o art.º 1, nº 2, al. p) do CIVA, considera-se como uma VDBI as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive quando este intervém indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um território terceiro, com destino a um adquirente num estado-membro, desde que o adquirente seja um particular ou não se encontre abrangido por um regime de tributação de AIB no estado-membro de chegada da expedição ou transporte dos bens. Não são consideradas as operações com MTN nem bens a instalar ou montar.

Assim, para serem consideradas VDBI, os bens em causa devem ser fisicamente expedidos de um país terceiro, pelo que se estiverem colocados num entreposto aduaneiro num estado-membro para posterior expedição para os adquirentes na UE não serão considerados ao abrigo deste regime.

Até às alterações promovidas pela Lei n.º 47/2020, regra geral, estas operações seriam tributadas como uma importação, tal como definido no art.º 5 do CIVA, sendo o IVA pago na alfândega pelo importador à taxa vigente no estado-membro de destino da importação. Considerava-se, adicionalmente, a aplicação de uma isenção para a importação de pequenas remessas cujo montante global ou transaccional não excedesse os 22 euros, nos termos do art.º 22 do DL n.º 31/89.

Com a aplicação das novas regras, estas operações continuam a ser tributadas como uma importação, mas surge o conceito de VDBI tal como já definido e surgem novas medidas associadas. A isenção aplicada até então desaparece, sendo que todos os bens importados para a UE passam a estar sujeitos a IVA, independentemente do seu valor, de forma a mitigar a grave distorção de concorrência em detrimento dos fornecedores da UE e repor a igualdade no comércio eletrónico.

No entanto, de forma a facilitar o processo de liquidação do imposto, agora dificultado pela eliminação da isenção para as remessas de pequeno valor, foram criados dois mecanismos de simplificação, de carácter opcional, para a tributação das importações de pequenas remessas de valor intrínseco igual ou inferior a 150 euros, que não estejam sujeitos a IEC.

De acordo com o primeiro mecanismo, o fornecedor poderá optar pelo regime especial de Balcão Único, tendo apenas de declarar e entregar o valor do IVA relativo a essas remessas, pago pelo adquirente como parte do preço de compra. Serão tributadas em território nacional as vendas à distância importadas cá ou em qualquer estado-membro, quando o lugar de chegada da expedição ou

transporte se situe no território nacional, desde que o IVA devido por essas vendas seja declarado ao abrigo do regime do Balcão Único.

A venda de bens provenientes de um país terceiro dá origem a dois factos tributáveis no território nacional: a VDBI e a importação propriamente dita. Utilizando o Balcão Único, a importação (introdução em livre prática) de bens de baixo valor está isenta para a UE nos termos do art.º 13, nº1, al. l).

Caso o Balcão Único não seja utilizado, a isenção não se aplica e há lugar ao pagamento do IVA pela importação de bens, podendo ser utilizado o Regime Geral ou eventualmente o segundo mecanismo referido que passa pela adoção do Regime Especial de Declaração e Pagamento do IVA, previsto no art.º 28, nº10 e 11 do CIVA.

Nos casos em que não seja efetuado o registo e os operadores ou as IE que facilitaram a entrega adotem o Regime Especial de Declaração e Pagamento do IVA na Importação, o IVA sobre a importação é cobrado ao adquirente e liquidado através de uma declaração aduaneira por conta do importador, à taxa vigente no local onde ocorre a importação. Este regime especial só pode ser utilizado se a introdução em livre prática ocorrer no estado-membro em que os bens de baixo valor são entregues ao adquirente. As simplificações criadas por este regime dizem respeito à uniformização das taxas de IVA, dado que Portugal exerceu a faculdade permitida pela Diretiva, no sentido de prever a utilização da taxa normal do IVA para todos os bens declarados ao abrigo deste regime; à cobrança do IVA efetivamente entregue, o que evita que o declarante suporte o IVA dos bens não entregues ou aceites e ao pagamento global e periódico com base numa declaração mensal única desobrigando da declaração por cada operação efetuada.

Excluindo estes dois mecanismos e considerando remessas superiores a 150 euros, a tributação das importações segue a tramitação habitual, sendo necessário

o registo para efeitos de IVA nos estados-membro com os quais foram realizadas operações.

### 3.4.2 Prestação de serviços

As prestações de serviços, tal como definidas no art.º 4 do CIVA, são operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, AIB ou importações.

A 1 de janeiro de 2015, entraram em vigor novas regras de localização das operações em sede de IVA introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 158/2012, de 24 de outubro. Em consequência, a regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica<sup>3</sup>, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos de IVA, passa a basear-se no critério do lugar de estabelecimento ou domicílio do adquirente.

Adicionalmente, as empresas que prestam estes serviços a particulares estabelecidos na UE podem beneficiar de um regime de Mini Balcão Único (MOSS) que permite fazer a liquidação e declaração do IVA devido nos vários países num único local, independentemente do prestador estar ou não estabelecido na UE.

Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 47/2020, e após o sucesso do regime anterior, é alargado o âmbito do MOSS a todas as prestações de serviços B2C localizadas nos estados-membro nos quais o prestador não esteja estabelecido, mantendo o critério de tributação no país do adquirente. De forma a apoiar as microempresas, as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica conjugadas com as VDI podem ser tributadas à taxa em vigor no estado-membro de estabelecimento do prestador se, em conjunto, não ultrapassarem o limiar de 10.000 euros.

---

<sup>3</sup> Esta prestação é automatizada e impossível de assegurar na ausência de tecnologias da informação, requerendo uma intervenção humana mínima.

# Capítulo 4

## Balcão Único

Neste capítulo é detalhado o funcionamento do Balcão Único através da apresentação dos regimes que o compõe, nomeadamente, o Regime da União, o Regime extra-União e o Regime de Importação bem como as suas funcionalidades e respetivas regras de aplicação. São também apresentadas algumas considerações sobre os efeitos da adoção do Balcão Único.

### 4.1 Regime do Balcão Único

Para além das alterações à legislação já analisadas, o Pacote do IVA para o comércio eletrónico revogou o Regime Especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no estado-membro de consumo ou na UE que prestem serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na UE, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, que se traduz na suspensão do MOSS.

No entanto, surgem em substituição os Regimes Especiais de IVA aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, que efetuem vendas à distância e que efetuem determinadas transmissões internas de bens publicadas em Anexo I à Lei n.º 47/2020. Tendo como objetivo a facilitação do cumprimento das obrigações fiscais aos sujeitos passivos dessas operações procede-se à criação do Balcão Único ou *One Stop Shop* (OSS), de âmbito mais alargado, que comporta três regimes distintos,

nomeadamente o Regime da União, o Regime extra-União e o Regime de Importação (IOSS).

Na prática, o OSS é um regime facultativo e de simplificação de procedimentos que possibilita a centralização do cumprimento das obrigações em sede de IVA, ao permitir que os sujeitos passivos declarem e paguem o IVA devido em todos os estados-membro da UE num único estado-membro. Se um sujeito passivo optar pela utilização de um dos regimes fica obrigado a declarar todas as transmissões ou prestações por esse regime abrangido através do balcão.

Nas próximas subsecções serão apresentados os vários regimes previamente mencionados e as suas condições de aplicação de forma a ser possível concluir sobre a utilidade e eficiência do Balcão Único na tributação do comércio eletrónico.

#### 4.1.1 Regime da União

Para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes das prestações de serviços e transmissões de bens abrangidas pelo presente regime, utilizando o número de identificação fiscal que lhes foi atribuído no território de inscrição, podem optar pelo registo no regime especial:

- Os sujeitos passivos que efetuem VDI;
- Os sujeitos passivos que facilitem, mediante a utilização de uma IE, a realização de transmissões de bens dentro da UE por um sujeito passivo não estabelecido na UE a uma pessoa que não seja sujeito passivo, se a expedição ou transporte dos bens se iniciar e terminar no mesmo estado-membro (transmissões internas);
- Os sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável na UE, não estabelecidos no estado-membro de consumo, que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas em qualquer outro estado-membro da UE.

No que se refere a estas operações a regra é a aplicação do princípio da tributação no destino, encontrando-se apenas prevista uma derrogação para os pequenos operadores económicos que ocasionalmente efetuem vendas à distância e não ultrapassem, no ano civil em curso ou no anterior, o montante líquido de 10.000 euros, sendo este limiar comum a todos os estados-membro e aferido relativamente a todas as VDI, juntamente com as prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços por via eletrónica. Não ultrapassado este limiar e salvo opção em contrário, os operadores poderão tributar as operações em território nacional ficando estas sujeitas ao mesmo tratamento que as entregas internas de bens.

Para tal, os sujeitos passivos poderão aderir ao Regime da União, no estado-membro onde se encontrem estabelecidos ou, para sujeitos passivos sediados fora da UE, no estado-membro onde optem por se registar ou iniciar a expedição dos bens (sendo obrigatório manter o estado-membro de identificação durante o ano civil em que exerceu a opção e nos dois subsequentes).

Uma vez exercida esta opção, serão reportadas, na declaração do OSS e não na declaração periódica de IVA, todas as operações contempladas pelo regime, ainda que o sujeito passivo disponha de um registo de IVA no estado-membro de consumo necessário para outro tipo de operações. Essa declaração do OSS será submetida trimestralmente, até ao fim do mês seguinte a cada trimestre civil, e deve indicar de acordo com o art.º 13, n.º 1, 2 e 4, por cada estado-membro de consumo, entre outros, o montante de IVA devido (calculado à taxa do correspondente estado-membro), mesmo que não tenha sido efetuada qualquer operação no âmbito do regime. Nas faturas emitidas pelos sujeitos passivos fornecedores, que estejam sujeitos à obrigação de emissão de fatura em território nacional – designadamente, os sujeitos passivos aqui sediados ou estabelecidos –, o IVA será liquidado na respetiva fatura de acordo com a taxa de IVA aplicável nos respetivos estado-membro de destino dos bens.

### 4.1.2 Regime extra-União

Podem aderir a este regime especial os sujeitos passivos não estabelecidos na UE que prestem serviços a consumidores finais na UE, de forma a declararem e pagarem o imposto num único estado-membro.

No regime extra-União um sujeito passivo que não tenha sede nem estabelecimento estável na UE pode escolher um qualquer estado-membro de identificação, que atribuirá ao sujeito passivo um número de identificação para efeitos de IVA, que será utilizado no cumprimento das obrigações fiscais decorrentes da aplicação do regime. Feita a opção pelo regime, terá de o aplicar relativamente a todas as prestações de serviços B2C na UE, independentemente do estado-membro da sua tributação efetiva.

A declaração do IVA é submetida trimestralmente, até ao fim do mês seguinte a cada trimestre civil por via eletrónica e deve conter, entre outros elementos, o montante de IVA devido em cada estado-membro, incluindo no território nacional. No que se refere às obrigações de faturação, aplicam-se as regras de faturação do estado-membro de identificação.

### 4.1.3 Regime de Importação

Este regime especial pode ser aplicado às VDBI, que não sejam sujeitas a IEC, de valor intrínseco não superior a 150 euros, permitindo aos fornecedores que cobrem ao adquirente o IVA no momento da compra e o declarem e paguem no IOSS, à taxa em vigor no estado-membro de chegada dos bens. Neste caso, a importação é isenta pelo que se tributa a VDBI, sendo que o imposto se torna exigível na data da transmissão dos bens. A opção por este regime vincula a sua utilização para todas as VDBI de baixo valor.

Podem optar por este regime os sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável num estado-membro ou, os sujeitos passivos, incluindo IE, independentemente de estarem ou não estabelecidos na UE desde que

representados por intermediário com sede ou estabelecimento estável num estado-membro. O intermediário é designado pelo sujeito passivo das VDBI como devedor do imposto e responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais, sendo solidariamente responsáveis pelo pagamento. É atribuído a ambos um número IOSS individual de identificação para efeitos da aplicação do presente regime. Para efeitos de registo, consideram-se dois regimes de importação: o Regime de Importação e o Regime de Importação por Intermediário, considerando a existência ou não do respetivo intermediário.

A declaração do IVA ao Balcão Único deve ser submetida até ao final do mês seguinte a cada mês do ano civil a que respeitam as VDBI. Com base nas declarações apresentadas em cada estado-membro, mensalmente é preparada, para efeitos de controlo, uma lista contendo o valor total das importações de baixo valor por cada número IOSS.

## 4.2 Considerações Finais

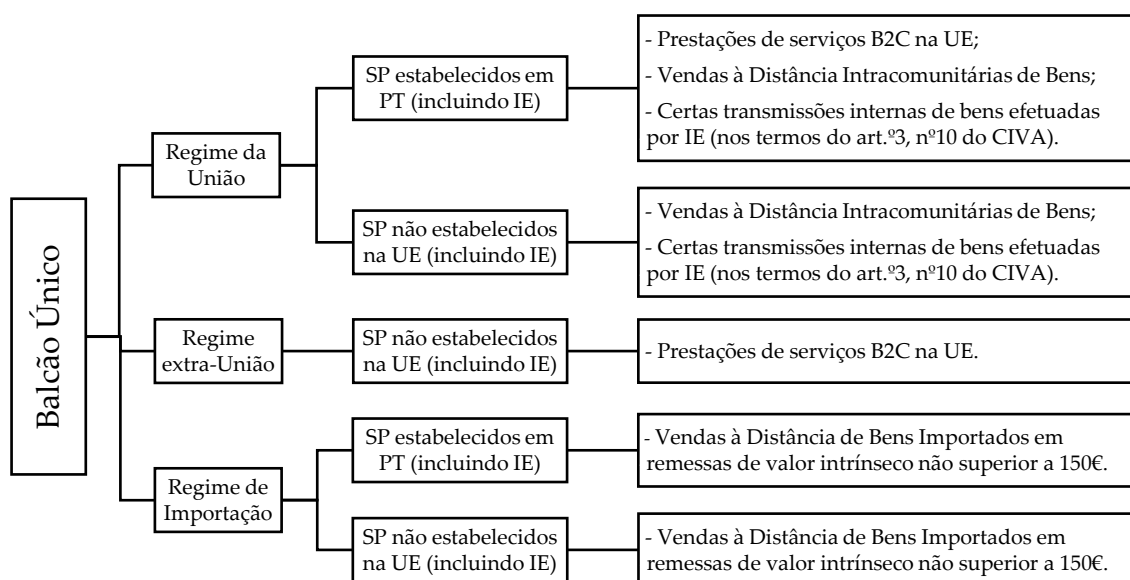
As novas regras de IVA aplicáveis ao comércio eletrónico permitem às empresas evitar encargos adicionais decorrentes da obrigação de registo para efeitos de IVA nos estados-membro de destino das operações.

Este regime prevê também, ainda que em declarações posteriores, o direito à dedução do imposto suportado na realização de operações abrangidas para os sujeitos passivos estabelecidos no território nacional e para os sujeitos passivos que, embora não se encontrem aqui estabelecidos, estejam registados em território nacional pelo exercício de outras atividades e optem por se registar num dos regimes especiais.

Os sujeitos passivos não estabelecidos, registados no OSS no território nacional, e que não se encontrem registados no território nacional pelo exercício

de outras atividades, podem solicitar o reembolso do imposto que suportaram no território nacional, para o exercício de operações abrangidas por qualquer um dos regimes especiais do Balcão Único, ao abrigo do Regime de Reembolso do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto.

Em resumo, e no caso específico do território nacional, tal como podemos ver na Figura 3, o Balcão Único pode ser adotado da seguinte forma:



**Figura 3:** Âmbito de aplicação do Balcão Único em Portugal

Fonte: Elaboração própria com base nos Ofício Circulado nº 30238 e 30240/2021

Face ao exposto, urge que os sujeitos passivos que se encontrem em condições de beneficiar do suprarreferido regime, ponderem cuidadosamente a sua adoção, na medida em que essa decisão pode acarretar uma importante poupança a nível de encargos com o cumprimento de obrigações declarativas.

No entanto, tal como referido, a opção por qualquer um dos regimes obriga sempre à permanência no próprio ano e no seguinte e obriga à declaração de todas as operações desse tipo nesse regime.

# Capítulo 5

## Apreciação Crítica

Neste capítulo é efetuada uma avaliação qualitativa das novas regras do IVA, destacando-se os seus principais pontos fortes e fracos de forma a promover um maior e mais eficiente aproveitamento do regime.

### 5.1 Contextualização

Os avanços tecnológicos das últimas décadas conduziram à digitalização em todos os domínios da economia. Entre eles, o comércio eletrónico e as vendas à distância conheceram um crescimento exponencial na UE e no mundo.

De forma a proporcionar uma maior harmonização fiscal entre os estados-membros, possibilitando a melhoria do sistema de cobrança e arrecadação relativo ao IVA, as regras em sede deste imposto sofreram profundas alterações desde 1 de julho último, com vista a modernizar e adaptar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico transfronteiriço, diminuir a evasão fiscal nestas transações, assegurar maior neutralidade e equidade no tratamento das empresas estabelecidas na UE e introduzir mecanismos de simplificação do cumprimento das obrigações de IVA decorrentes destas operações.

Deste modo, é relevante apresentar alguns dados que permitem quantificar a realidade do regime anterior, de modo a tornar mais clara a necessidade de reforma e evidenciar as alterações por ela provocadas. A CE divulgou que, até à implementação das novas regras, se estimava que a fraude em matéria de IVA para as vendas à distância na UE fosse de cerca de 5 mil milhões de euros por ano e que o cumprimento dessas obrigações custasse às empresas cerca de 8.000

euros por cada país da UE no qual tivessem que se registar (Conselho Europeu, 2017).

Adicionalmente, eram importadas com isenção de IVA cerca de 150 milhões de pequenas remessas provenientes de países terceiros, não havendo qualquer isenção para as empresas europeias que eram taxadas em sede de IVA independentemente do valor dos bens vendidos. Os produtos importados eram muitas vezes subvalorizados para evitar a tributação, prejudicando duplamente a competitividade das empresas europeias que já têm dificuldade em competir via preço. De acordo com o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal (2021), das investigações concluídas resultam elementos suficientes que confirmam que o regime aduaneiro de suspensão do IVA na aquisição intercomunitária de bens se apresentava como uma área preferencial para o desenvolvimento da fraude e que as transações com países terceiros estavam sinalizadas como uma área de risco acrescido tendo justificado o reforço das medidas de prevenção da fraude.

Face à evolução da economia e à adoção em massa da tecnologia no desenvolvimento dos negócios, a reforma da legislação tornou-se uma necessidade urgente de forma a reestabelecer a competitividade europeia e a garantir o cumprimento das obrigações fiscais. Dado que a implementação das novas medidas é recente e os dados disponíveis são escassos, o objetivo da próxima secção será fazer uma análise qualitativa das medidas adotadas e a apresentação de alguns pontos de melhoria quando se considerar pertinente.

## 5.2 Apreciação Crítica do Regime

A implementação do Pacote do IVA para o comércio eletrónico vem com objetivos muito claros no que diz respeito à redução de custos de cumprimento para as empresas, à arrecadação de receita fiscal para os estados-membros e à

simplificação da declaração, cobrança e fiscalização dos montantes de IVA a pagar através do Balcão Único, de forma a garantir a inclusão da economia digital no espectro de tributação.

Este pacote de medidas vem aproximar a tributação das operações B2C às operações B2B, estabelecendo como regra geral a tributação no destino, limitando a tributação na origem a situações muito específicas. O pagamento de IVA no estado-membro de consumo permite também uma distribuição mais equitativa das receitas fiscais entre os países da UE, diminuindo o favorecimento das economias com taxas mais reduzidas e tornando as empresas europeias mais competitivas face às de países terceiros, fruto das regras fiscais discrepantes que existiam até ao momento. Deste modo, as distorções de concorrência e os incentivos à fraude através da deslocalização das operações vêm-se diminuídos. A implementação de um sistema mais integrado e harmonizado permite maior cruzamento de informação e cooperação, facilitando, portanto, a fiscalização.

Segundo dados do mesmo relatório da CE, prevê-se uma redução dos encargos administrativos das sociedades em 95%, o que se traduz numa poupança global de 2,3 mil milhões de euros para as empresas, e um aumento de 7 mil milhões de euros em receitas de IVA para os estados-membros.

Face aos dados apresentados e à efetiva simplificação de procedimentos descrita é fácil ver o Balcão Único e todo o novo regime como revolucionário: através de uma única declaração passaria a ser possível o cumprimento de praticamente todas as obrigações fiscais em sede de IVA, permitindo ainda o aumento das receitas arrecadadas para os estados-membros nas operações transfronteiriças, num momento em que a economia digital abre portas para se tornar dominante.

No entanto, quando se faz uma análise mais profunda às alterações começam a surgir problemas e entraves à simplificação e à efetividade do regime, que não o colocam em causa, mas alertam para a necessidade de aperfeiçoamento, visto

que há uma grande diferença entre as explicações teóricas que foram dadas sobre os regulamentos e a realidade da sua aplicação.

Assim sendo, serão analisados todos os elementos considerados fundamentais para o regime, discutindo os seus pontos fortes e fracos e sugerindo alterações quando se considere conveniente.

### 5.2.1 O Balcão Único não é, afinal, único

Começando pelo próprio nome surge imediatamente um contrassenso. O Balcão Único não é, afinal, único. Ao entrar no Portal das Finanças para fazer o registo e aderir às vantagens, os sujeitos passivos deparam-se com quatro modalidades do regime<sup>4</sup>, sendo necessário fazer as respetivas inscrições mediante o âmbito das operações em que incorrem e se estão ou não estabelecidos na UE.

Esta divisão não parece justificável dado que não há um critério único para fazer a divisão, o que, por vezes, obriga a mais do que uma inscrição e a um maior conhecimento dos regimes aplicáveis. Adicionalmente, os balcões não abrangem a grande maioria das operações internas, nem com outros sujeitos passivos, pelo que as empresas continuam a ser obrigadas a apresentar as declarações periódicas para a liquidação e dedução do IVA nestas operações, tendo posteriormente que se inscrever em regimes adicionais com obrigações adicionais subjacentes, subsistindo ainda a obrigação de entrega das habituais declarações de IVA no estado de registo.

Para exemplificar, suponha-se um sujeito passivo em território nacional que efetue transmissões de bens a outros sujeitos passivos de IVA através de plataformas *online*. Neste caso terá que se inscrever no Regime Geral de IVA para o cumprimento das obrigações fiscais; efetua, também, prestações de serviços ou

---

<sup>4</sup> Apesar de serem apenas três regimes, no acesso ao Portal das Finanças, são possíveis quatro inscrições dado que é feita a divisão do Regime de Importação consoante a utilização ou não de um intermediário.

VDI do mesmo âmbito a consumidores finais de outros estados-membro, pelo que se irá inscrever no Regime da União e, adicionalmente, como opera com países terceiros, vai liquidar o IVA relativo a estas operações no Regime de Importação. Estamos perante a sujeição a três regimes diferentes para o cumprimento de obrigações relativas a operações em tudo semelhantes na ótica dos sujeitos passivos nas quais altera apenas o tipo de destinatário ou a sua localização. Adicionalmente, ao utilizar o Regime de Importação (com ou sem destinatário), os contribuintes precisarão de um número de identificação especial. Ou seja, as empresas passam a ter dois números de identificação fiscal que terão de utilizar mediante a natureza das operações.

Na mesma linha, uma empresa não pertencente à UE pode acabar por se inscrever nos três regimes: o Regime da União para as entregas de bens localizadas na UE e facilitadas por uma IE, o Regime extra-União para prestações de serviços e o Regime de Importação para as vendas de mercadorias importadas de países terceiros.

Ainda nesta ótica, se um sujeito passivo estabelecido na UE recorrer ao armazenamento de stocks em vários estados-membro de forma a dar melhor resposta às necessidades do mercado, não poderá beneficiar em muitos casos do Balcão Único, sendo obrigado a manter os seus registos de IVA em todos os estados-membro onde mantém stocks de produto. Ou seja, na prática, poderá apresentar declarações através do Balcão Único no seu estado-membro para as vendas efetivamente consideradas à distância, mas se operar em países diferentes e mantiver stocks de produto nesses países, terá ainda de apresentar declarações de IVA nesses países.

Existe apenas uma situação em que as vendas locais de mercadorias são declaradas através do Regime da União que ocorre quando uma empresa não pertencente à UE vende mercadorias localizadas na UE e esta venda é facilitada por uma IE.

Face ao apresentado, a revisão do âmbito do Balcão Único e a inclusão de outras operações poderá ser consideravelmente benéfica para os seus utilizadores nomeadamente através da poupança de custos e recursos e da redução das obrigações acessórias associadas ao alargado leque de regimes a que têm que obedecer. Especificamente no que concerne ao Regime da União, onde não se considera haver risco adicional de fraude, a inclusão das operações internas e das operações B2B poderá impactar muito positivamente o regime.

## 5.2.2 As Interfaces Eletrónicas na linha de tributação

O conceito de transmissão de bens viu-se profundamente alterado com a revisão da legislação passando a integrar também as operações facilitadas por IE. Este alargamento conduziu, conseqüentemente, à inclusão das IE na linha de tributação, nomeadamente através da figura do fornecedor presumido. Assim, as IE não ficam à margem da tributação em sede de IVA e são solidariamente responsáveis pelo cumprimento destas obrigações, permitindo um maior controlo e fiscalização das operações.

No entanto, estas obrigações poderão ser especialmente complexas para as plataformas que passam a ter uma série de obrigações formais e responsabilidades que em alguns casos podem ser difíceis de cumprir e que não estão totalmente clarificadas.

Os operadores de comércio eletrónico serão também obrigados a manter um conjunto de registos com informação sobre todas as suas transações abrangidas pelos regimes especiais que devem estar disponíveis para a administração fiscal por longos períodos de tempo, obrigando ao armazenamento de grandes quantidades de informação.

Apesar do aumento da transparência das operações, esta conjugação de obrigações dificulta a operacionalidade das IE que são forçadas a integrar um

complexo circuito de tributação e a submeter um infindável conjunto de declarações apenas pela intermediação das operações.

### 5.2.3 Regime das Vendas à Distância Intracomunitárias

Em grande destaque na panóplia de alterações ao regime, encontram-se as melhorias substanciais realizadas ao regime aplicável às VDI cuja simplificação face à anterior legislação é evidente.

Até à alteração do regime, a partir da ultrapassagem do limiar estabelecido por cada país para a tributação das vendas na origem, era necessário realizar uma inscrição nos respetivos estados-membro de forma a liquidar o IVA no destino. Atualmente, tal como descrito, através de uma única inscrição é possível proceder à declaração e liquidação do IVA num único estado-membro independentemente do efetivo credor do imposto.

Em acréscimo, com o propósito de simplificar as normas do IVA aplicáveis às empresas com baixo nível de transações europeias, surge a opção por uma medida de exceção que passa pelo tratamento nacional do IVA sobre as vendas e determinadas prestações de serviços transnacionais de valor total inferior a 10.000 euros.

Deste modo, estas empresas podem optar pelo regime que lhes for mais conveniente, tendo em conta a simplificação do processo ou a taxa de IVA mais favorável. Esta medida surge em grande parte para compensar a abolição do limiar, até então estabelecido por país, que permitia a tributação destas operações na origem. O facto de agora o limiar ser traçado ao nível europeu coloca as empresas e os países no mesmo patamar, igualando as circunstâncias da tributação.

No entanto, a exceção perde relevância dado que o limiar passa a ser aplicado sobre as transações com a totalidade dos países em vez de aplicado por país com a agravante da redução substancial do seu valor e da inclusão de algumas

prestações de serviços, sendo quase impossível a não obrigatoriedade de tributação no destino.

Considera-se, portanto, que a existência desta medida excecional falha no seu propósito ao ter uma aplicação residual, excluindo a possibilidade de simplificação através da tributação na origem a muitas empresas cujo volume de transações nesta modalidade tem pouca relevância, mas não deixa de ser superior aos 10.000 euros.

Assim sendo, poderá ser relevante avaliar a possibilidade de alargamento deste limiar de forma a integrar um maior leque de empresas e torná-lo uma opção mais ajustada e viável para os sujeitos passivos.

#### 5.2.4 Regime das Vendas à Distância de Bens Importados

A introdução do conceito de VDBI apresenta-se como um ponto forte da nova legislação, visto que se move no sentido da uniformização das regras aplicáveis com as VDI, nomeadamente pela eliminação da isenção de pagamento de IVA nas remessas inferiores a 22 euros provenientes de países terceiros.

Para compensar a abolição da isenção de pagamento de IVA nas pequenas remessas importadas para a UE com valor inferior a 22 euros surgem duas novas possibilidades de simplificação em adição à opção pelo Regime Geral de Importação, nomeadamente o IOSS e o Regime Especial de Declaração e Pagamento do IVA.

Considera-se, no entanto, que a diversidade de opções de tributação para este universo de operações torna o regime confuso e pouco atrativo. Apesar de estarem em causa eventos tributários distintos (importação ou VDBI) na prática, ambos são alternativas à tributação de uma mesma operação. Os regimes alternativos podem agora ser aplicados às importações de pequenas remessas de valor intrínseco igual ou inferior a 150 euros, que não estejam sujeitos a IEC.

Começando pela análise ao IOSS surge imediatamente a interrogação sobre a divisão entre Regime de Importação para empresas com sede ou estabelecimento estável num dos estados-membro e o Regime de Importação por Intermediário para as empresas não estabelecidas.

Dado que o intermediário funciona como um representante fiscal e que os sujeitos passivos, mesmo não estabelecidos, têm um número IOSS único atribuído não se compreende a necessidade de divisão do regime visto que a identificação do país onde o sujeito passivo esteja estabelecido pode ser feita através desse número na inscrição inicial no regime e dado que, em última análise, é irrelevante. Para que sejam consideradas VDBI, as mercadorias têm que ser expedidas ou transportadas a partir de um território terceiro, com destino a um adquirente num estado-membro, não sendo propriamente relevante para o modelo de tributação a localização do sujeito passivo, mas sim a origem das mercadorias.

A introdução do Regime de Importação por Intermediário é uma forma de alargar o regime a sujeitos passivos não estabelecidos tal como se entende que deve ser feito, mas a obrigatoriedade de contratação de um intermediário poderá desincentivar a utilização do mesmo pelo acréscimo de custos que terão eventualmente de incorrer, sem que haja uma necessidade evidente até porque esta figura não é utilizada no Regime extra-União para as prestações de serviços.

Por outro lado, o Regime Especial de Declaração e Pagamento do IVA parece surgir exatamente para colmatar a possível falta de adesão ao IOSS, quase como forma de remendar falhas do regime inicial, dado que foi criado especificamente para as situações em que o IOSS não é utilizado. Este Regime Especial aparece como uma alternativa à alternativa inicial de optar ou não pela adesão ao IOSS pelo que se considera o seu surgimento excessivo e desnecessário, incentivando-se a colmatação dessas mesmas falhas pela melhoria do regime existente e não pela criação de regimes alternativos.

Por fim, considerando o regime das VDBI como um todo, imediatamente surgem questões relativas às importações com valor intrínseco superior a 150 euros. Enquanto existem dois regimes opcionais para tributar as pequenas remessas, as restantes estão obrigatoriamente sujeitas ao Regime Geral de Importação segundo o qual, nos termos do art.º 28, n.º 3 do CIVA, o IVA é pago na alfândega pelo declarante ou importador, sendo aplicada a taxa do estado-membro de importação, sem qualquer simplificação ou alternativa.

Apesar da necessidade imperativa de controlo e fiscalização da entrada na UE de mercadorias de valor elevado, a não existência de uma alternativa para estes casos parece deixar o regime incompleto.

### 5.2.5 Prestação de serviços

Quando se direcionam as atenções para as prestações de serviços é importante salientar a relevância e pertinência do alargamento do antigo MOSS, após o seu sucesso. Este balcão, criado com o objetivo de facilitar a tributação das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, vê-se agora substituído e alargado a todas as prestações de serviços.

Esta decisão parece inquestionavelmente positiva: as empresas passam a poder liquidar, num só local, todas as prestações de serviços localizadas nos estados-membro nos quais não estejam estabelecidas, sendo que terão apenas de se inscrever no Regime da União ou no Regime extra-União, mediante estarem ou não estabelecidas na UE, respetivamente.

O único ponto de melhoria relevante a considerar será, mais uma vez, a inclusão no Regime da União, das prestações de serviços efetuadas internamente e entre sujeitos passivos, de forma a uniformizar a declaração do IVA para sujeitos passivos estabelecidos para a totalidade destas operações.

## 5.2.6 Arrecadação de receita para os estados-membros

Analisando agora a perspectiva da arrecadação de receita para os estados-membros e a diminuição da evasão fiscal são identificadas duas grandes linhas. Surge, por um lado, um sistema de coleta e declaração mais eficiente e uniformizado que dificulta o não pagamento de imposto, diminuindo as necessidades em termos de fiscalização e, conseqüentemente, de alocação de recursos e mecanismos de controle.

Por outro lado, esta realidade, aliada à abolição da isenção de pagamento de IVA para as pequenas remessas, faz prever o efetivo aumento de receita tal como estimado pela CE, reestabelecendo a igualdade e retirando a vantagem competitiva por via de impostos das empresas sediadas em países terceiros. Desta forma, passam a ser tributadas todas as vendas à distância independentemente da origem e do valor e deixa de haver incentivo à fraude através da desvalorização dos bens.

Ao contrário do regime aplicado até 2021 no qual se previa uma isenção de tributação para remessas de pequeno valor, o regime vigente prevê apenas a simplificação da tributação para remessas de valor inferior ao limiar, pelo que não se prevê que existam grandes incentivos à desvalorização dos bens de forma a serem incluídos no regime.

## 5.2.7 Não dedutibilidade do IVA no Balcão Único

O maior problema operacional identificado para os sujeitos passivos no âmbito deste regime será, provavelmente, a recuperação do IVA suportado por via da dedução ou do reembolso. A declaração de IVA no âmbito do OSS não prevê a menção de IVA dedutível pelo que esta terá que ser feita através de outras declarações.

Particularizando, os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional que tenham optado por um dos regimes, exercem o direito à dedução do imposto

suportado em território nacional para a realização das operações por ele abrangidas na declaração periódica do IVA no âmbito do Regime Geral, juntamente com o restante imposto dedutível respeitante às operações internas (art.º 41 do CIVA). O mesmo acontece com os sujeitos passivos não estabelecidos, mas registados em território nacional pelo exercício de outras atividades.

Já no que concerne aos sujeitos passivos não estabelecidos que optem pelos regimes especiais, mas que não se encontrem registados em território nacional pelo exercício de outras atividade, estão excluídos do direito à dedução podendo, no entanto, solicitar o reembolso do imposto suportado em território nacional.

A referida possibilidade de reembolso não é aplicável se os sujeitos passivos estiverem registados para efeitos de IVA no território dos estados-membro de consumo. Na prática, mesmo considerando apenas o âmbito do Balcão Único e ignorando as restantes operações realizadas pelos sujeitos passivos, o cumprimento das obrigações fiscais em matéria de IVA não se esgota na declaração OSS, sendo necessário recorrer a declarações adicionais para exercer um dos direito subjacentes ao cumprimento destas obrigações.

Apesar de as regras em matéria de dedução não serem uniformes nos estados-membro, por se tratar de uma questão com significativas repercussões, surge a necessidade de incluir esta opção no Balcão Único ou de encontrar alternativas viáveis de forma a não submeter os sujeitos passivos a procedimentos adicionais que podem provocar a diminuição da sua liquidez dado que entregam uma quantia de IVA superior à efetivamente devida.

### 5.3 Considerações finais

Apresentados os elementos fundamentais do regime vale a pena perguntar se a nova regulamentação para o comércio eletrónico realmente simplifica a

operacionalidade das empresas ou se, pelo contrário, complica ainda mais as obrigações de cumprimento do IVA. Também vale a pena refletir sobre a possibilidade da legislação que entrou em vigor se tornar, em breve, obsoleta dada a tremenda complexidade e as constantes mudanças nos modelos de negócios digitais.

A simplificação proveniente do Balcão Único não deixa as empresas abrangidas indiferentes. A redução do número de procedimentos necessários para a declaração das operações impacta diretamente os custos operacionais, seja por via da redução dos honorários pagos a consultores externos ou pela redução dos recursos internos necessários para o cumprimento das mesmas obrigações. Todavia, a simplificação apresenta-se maioritariamente pela diminuição do número de inscrições e, conseqüentemente, de procedimentos e não pela sua verdadeira simplificação. Grande parte das empresas continua a necessitar de consultores externos para proceder ao seu cumprimento dada a especificidade das exigências das declarações e a falta de clareza e resposta a questões práticas da utilização das plataformas.

As empresas ainda se deparam com algumas questões de operacionalização para as quais não existe consenso na interpretação da legislação pela ausência de respostas concretas por parte da Autoridade Tributária, que tem vindo mais recentemente, a emitir alguns esclarecimentos para clarificar pontos ambíguos na legislação, nomeadamente através de Ofícios Circulados e pareceres técnicos.

Adicionalmente, as limitações ao nível da eficiência das plataformas utilizadas também se apresentam como entraves à celeridade e eficácia dos procedimentos em causa, dado que as declarações têm que ser preenchidas manualmente e detalhadamente por tipo de operação, país e taxa de IVA aplicável.

No cômputo geral, o processo de reforma da legislação em matéria de IVA para o comércio eletrónico não deve ser dado por terminado num momento em que as melhorias são evidentes, mas ainda se levantam questões importantes que

poderão contribuir para uma maior harmonização, transparência e neutralidade na tributação da economia digital. Este é um assunto que ainda não foi totalmente esgotado, necessitando ainda de ser discutido. Num futuro próximo, é essencial que a UE e os governos dos respetivos estados-membro continuem a promover esta discussão através do intercâmbio de informações com os agentes comerciais e com a sociedade civil em geral, de forma a garantir que a evolução da legislação tributária é consistente com a realidade.

# Capítulo 6

## Conclusão

Neste trabalho é feita uma análise e apreciação da nova legislação relativa ao IVA no comércio eletrónico onde se apresentam os elementos fundamentais do regime, discutindo os seus pontos fracos e fortes bem como algumas propostas de melhoria, trabalho futuro e pontos de reflexão relevantes.

Importa salientar que se considera a nova legislação necessária e relevante no quadro atual da globalização da economia e da expansão tecnológica pelo que não se coloca em causa a presente reforma.

Como grandes marcos positivos do Pacote IVA salienta-se a adoção praticamente total da tributação no destino e a uniformização do seu limiar de forma a diminuir as distorções entre os países; a abolição da isenção de tributação de pequenas remessas provenientes de países terceiros que previsivelmente se traduzirá no aumento da receita fiscal, com o benefício adicional de restabelecer a competitividade das empresas europeias pelo menos no que diz respeito à tributação do consumo; a possibilidade de declaração e liquidação do IVA num só local relativo a operações com diversos países que se traduz numa poupança substancial para os sujeitos passivos e a previsível diminuição da evasão fiscal através da implementação de um sistema mais eficiente e adequado à realidade atual.

No entanto, tal como apresentado, considera-se que existem ainda deficiências graves em termos da operacionalidade do regime que desincentivam a sua adoção. Considera-se que o grande problema da legislação em análise é a falha na concretização do objetivo da simplificação. Tal como foi descrito, e face à legislação anterior, é inquestionável que a introdução do Balcão Único e a entrega

de apenas uma declaração vem simplificar significativamente as obrigações dos sujeitos passivos de IVA. No entanto, a realidade não se processa exatamente assim, dado que se introduziram divisões e exceções de tal dimensão que podem resultar na inscrição em variados regimes com obrigações específicas para a liquidação de operações em quase tudo semelhantes, resultando em custos de cumprimento desnecessários e burocratização excessiva. Adicionalmente, a quase obrigatoriedade de manutenção das declarações no âmbito do Regime Geral para as operações internas e para a possibilidade de deduzir o IVA em nada contribuem para o objetivo. Neste contexto, e assumindo sempre a adoção do Balcão Único, a simplificação fica circunscrita e limitada face ao seu potencial, culminando novamente em múltiplas inscrições e obrigações para os sujeitos passivos.

Tendo em conta as considerações feitas, fica evidente a necessidade de dar resposta aos problemas identificados de modo a promover uma maior adesão e uniformização nesta matéria e adaptar o regime às necessidades efetivas dos sujeitos passivos e da economia em constante mudança. Deste modo, e com maior destaque, propôs-se o alargamento do Regime da União para os sujeitos passivos estabelecidos que por ele optem, de forma a englobar as operações internas e as B2B intracomunitárias no âmbito do comércio eletrónico, na mesma declaração OSS. Desta forma, os sujeitos passivos poderiam liquidar todas as operações realizadas através de meios eletrónicos em qualquer estado-membro num só local e, efetivamente, através de uma declaração única na qual se pretende a inclusão da possibilidade de deduzir o IVA.

No que diz respeito ao Regime da Importação, dada a existência de fronteiras físicas e da necessidade de fiscalização, não se propõe qualquer alargamento, mas salienta-se a necessidade de reflexão sobre a possibilidade do seu alargamento a remessas de valor superior sem promover a evasão fiscal. Adicionalmente, para os sujeitos passivos que utilizem o Regime União propõe-se a possibilidade de

utilizar o mesmo número de identificação de forma a promover uma maior uniformização.

Tal como referido anteriormente considera-se que a obrigação de utilização de um intermediário não traz qualquer benefício pelo que se propõe a extinção desta divisão. O Regime de Importação por Intermediário deixaria de existir, dando lugar apenas ao Regime de Importação que funcionaria para os sujeitos passivos não estabelecidos, nos mesmos moldes do Regime extra-União.

Considera-se que estas alterações contribuiriam para uma maior simplificação do Balcão Único e da tributação do comércio eletrónico, prosseguindo com os objetivos propostos originalmente. Contudo, é importante continuar os esforços para a automatização dos procedimentos de declaração e coleta de modo a combater a fraude ao IVA no comércio eletrónico, nomeadamente nas operações com países terceiros, onde o risco é acrescido. A cooperação entre os estados-membro e o cruzamento de informação é vital para o adequado funcionamento do regime.

Como trabalho futuro deveria ser feita uma avaliação quantitativa dos resultados produzidos após a aplicação das medidas, tanto na ótica dos sujeitos passivos, como dos estados-membro de forma a melhor compreender a realidade introduzida pela nova legislação. A análise quantitativa dos impactos será determinante na definição das melhorias a aplicar ao regime numa ótica de correção e aperfeiçoamento do mesmo.

Em suma, foram efetuadas melhorias substanciais ao regime anterior. No entanto, considera-se que há um longo caminho ainda a percorrer no que diz respeito à simplificação, ao controlo e à fiscalização da tributação do comércio eletrónico em sede de IVA.

## Referências Bibliográficas

- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2020). *Relatório de Atividades Desenvolvidas De “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” 2020*.  
<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/documento?i=relatorio-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2020>
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2021a). *Ofício Circulado N.º: 30240: IVA – Novo regime de Balcão Único*. Versão datada a 2021-06-25.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2021b). *Ofício Circulado n.º 30238: IVA – Novas regras aplicáveis ao comércio eletrónico: vendas à distância*. Versão datada a 2021-06-25.
- Autoridade Tributária e Aduaneira. (2021c). *Ofício Circulado n.º 30239: IVA – Novas regras em matéria de tratamento em IVA do comércio eletrónico através de interfaces eletrónicas*. Versão datada a 2021-06-25.
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Versão datada a 13-02-2022.  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx)
- Conselho Europeu. (2017). *IVA sobre o comércio eletrónico: adotadas novas regras*.  
<https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>
- EuroCommerce. (2021). *European E-Commerce Light Version a Word From Ecommerce Europe*. <https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2021/09/2021-European-E-commerce-Report-LIGHT-VERSION.pdf>
- Oliveira, A. M. (2010). *IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado Um Imposto neutro*. 2010, 188. <https://www.cije.up.pt>

- Palma, C. C. (2010). *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*. Almedina
- Palma, C. C. (2020). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado* (6th ed.). Almedina.
- Papis-Almansa, M. (2019). VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field? *ERA Forum*, 20(2), 201–223. <https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9>
- Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias. Versão datada a 13-02-2022. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/riti\\_rep/Pages/regime-do-iva-nas-transaccoes-intracomunitarias-in-1846.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/Pages/regime-do-iva-nas-transaccoes-intracomunitarias-in-1846.aspx)
- UNCTAD. (2021). Estimates of Global E-Commerce 2019 and Preliminary Assessment of Covid-19 Impact on Online Retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development No. 18*, 1–12. [https://unctad.org/system/files/official-document/tn\\_unctad\\_ict4d18\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf)
- Whinston, A. B., Stahl, D. O., & Choi, S.-Y. (1997). *The Economics of Electronic Commerce*.