

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Desafios da economia digital e o IVA em Angola

Uma avaliação crítica das lições dos regimes de Cabo Verde e da União Europeia

Mércia do Nascimento Soares de Campos dos Santos

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob orientação do Prof. Doutor Miguel Correia

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

2024

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Desafios da economia digital e o IVA em Angola

Uma avaliação crítica das lições dos regimes de Cabo Verde e da União Europeia

Mércia do Nascimento Soares de Campos dos Santos

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob orientação do Prof. Doutor Miguel Correia

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

2024

Dedicatória

Dedico esta tese aos meus pais, António Soares de Campos e Filomena da Conceição Alves do Nascimento Soares de Campos, de feliz memória, que sempre me incentivaram a estudar e a crer que aos olhos de Deus nada é impossível.

Ao Presidente do Conselho Superior da Magistratura Judicial de Angola, que incentivou e autorizou a frequência do mestrado e pela grande oportunidade, confiança, e atenção prestada ao longo destes dois anos.

Ao Oswaldo dos Santos, esposo, pela forma abnegada como suportou a minha ausência durante todo o mestrado.

Ao Prof. Doutor Miguel Correia, orientador.

Epígrafe

“Desistir é para os fracos e dos fracos não reza a história” - Elisa Rangel

Agradecimentos

Agradeço, em primeiro lugar, à Deus pois sem Ele nada seria possível.

A Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa, aos professores que me acompanharam ao longo de mestrado, por todo o conhecimento partilhado, em especial ao Professor Doutor Miguel Correia, pelo apoio concedido, o qual foi indispensável para a concretização desta dissertação, sua sabedoria e profissionalismo além de serem admiráveis foram um grande incentivo.

O meu agradecimento especial ao Oswaldo dos Santos, esposo, aos meus filhos, Alícia, Uriel e Filomena, pelo tempo que poderia ter sido passado em família, mas foi dedicado ao mestrado e sobretudo pelo carinho e apoio nos momentos mais difíceis.

A todos que direta ou indiretamente apoiaram a pesquisa, fica aqui o agradecimento e carinho.

Aos amigos, colegas e familiares por estarem presentes, pelo incentivo e apoio.

Resumo:

Esta tese aborda os desafios da tributação da economia digital em sede de IVA no caso específico de Angola. O objetivo é fazer uma análise do sistema atual do IVA e da economia digital em Angola, avaliando o atual sistema à luz da experiência da União Europeia e de Cabo Verde. A opção por estes dois regimes deve-se ao facto de a União Europeia estar mais avançada em termos de discussão e implementação do IVA à economia digital. Por outro lado, importa não deixar de fora a realidade africana, como é o caso de Cabo Verde, que dentro dos PALOP possui um sistema coeso de tributação da economia digital.

O trabalho resulta numa abordagem diferenciada ao atual sistema angolano e ao que pode ser melhorado. Constatou-se algumas limitações referentes à obtenção de dados estatísticos referentes a este tema bem como uma carência de orientações da Administração Tributária angolana no sentido de estabelecer qual o melhor caminho a aplicar nas transações comerciais a nível internacional.

Abstract

This thesis deals with the challenges of the digital economy in the specific case of Angola, the aim of which is to analyse the current VAT system and the digital economy in Angola and to draw on the experience of the European Union and Cape Verde. The choice of these two regimes is due to the fact that the European Union is more advanced in terms of discussing and implementing VAT for the digital economy without, on the other hand, leaving out the African reality, such as Cape Verde, which within the PALOP countries has a cohesive system for taxing the digital economy.

The work results in an Important approach to the current Angolan system and what can be improved. There were some limitations in terms of obtaining statistical data on the subject, as well as the lack of guidelines from the Angolan Tax Administration to establish the best way to apply the existing rules to international commercial transactions.

Palavras-chave: Economia digital; Tributação da economia digital em sede de IVA; União Europeia, Cabo Verde, Angola; Propostas para Angola.

Keywords: Digital economy; VAT taxation of the digital economy; European Union, Cape Verde, Angola; Proposals for Angola.

Índice

Lista de siglas e abreviaturas	1
Introdução	2
Capítulo I - Enquadramento geral	3
1. Evolução histórica	3
2. As recomendações da OCDE e da ATAF relativas à tributação da economia digital em sede de IVA.....	4
a. Prestação efetuada através de site online da empresa.....	6
1a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica	6
1b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C ..	7
b. Prestação intermediada por plataforma digital	8
1a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica	8
1b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C ..	8
Capítulo II – Análise de direito comparado	10
1. Análise do regime tributário da União Europeia, tal como transposto por Portugal, no que respeita à tributação da economia digital em sede de IVA	10
a. Prestação efetuada através de site online da empresa.....	10
1 a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica	10
1 b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C	14
b. Prestação intermediada por plataforma digital	17
1 a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica	17
1 b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C	19

2. Análise do regime tributário de Cabo Verde no que respeita à tributação da economia digital em sede de IVA.....	23
a) Considerações gerais	23
b) A tributação das prestações de serviço por via eletrónica	23
c) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C ..	23
3. O novo regime da tributação do comércio eletrónico em sede IVA em Angola.....	27
a) Considerações gerais	27
b) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica.....	29
c) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C ..	29
d) Prestação intermediada por plataforma digital.....	30
Capítulo III - Aplicação a Angola das lições retiradas da análise dos regimes de IVA da UE e Cabo Verde	30
1. Propostas para Angola	30
Conclusões.....	33
Bibliografia.....	36

Lista de siglas e abreviaturas

AT - Autoridade Tributária

ATAF - African Tax Administration Forum - Fórum Africano de Administração Fiscal

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting - Erosão da Base Tributável

B2B - Business to Business - Transações efetuadas entre sujeitos passivos

B2C - Business to Consumer- Transações efetuadas entre um sujeito passivo e uma pessoa que não é sujeito passivo

CE - Comissão Europeia

CEE - Comunidade Económica Europeia

CESOP - Central Electronic System of Payment Information

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CIVAA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano

CFA - Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE

DIVA - Diretiva IVA

EM- Estados Membros

IC- Imposto de Consumo

IEC- Imposto Especial de Consumo

IOSS - Balcão Único de Importação

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

MOSS - Mini Balcão Único

NIF- Número de Identificação Fiscal

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMA - Organização Mundial das Alfândegas

OMC - Organização Mundial do Comércio

OSS - Balcão Único

PERT - Programa Executivo da Reforma Tributária

PME - Pequenas e Médias Empresas

TBE -Telecommunications, Broadcasting and Electronic - Telecomunicações, Radiodifusão e Eletrónica

TJUE- Tribunal de Justiça da União Europeia

UE - União Europeia

UNCTAD - Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento

WP9 - Grupo de Trabalho n.º 9 sobre os impostos sobre o consumo

VIES -Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

ViDA - Projeto VAT in Digital AgE

Introdução

A economia digital representa uma fatia cada vez maior da economia angolana e, nessa medida, seja pela necessidade de arrecadação de receita, seja pela imperatividade de se assegurar a paridade competitiva entre a economia digital, em grande parte ainda informalizada, e a tradicional, é indispensável que o IVA angolano desenvolva mecanismos para tributar devidamente esta nova realidade, que origina grandes alterações nas relações de consumo e nas cadeias produtivas. O propósito desta tese será avaliar o exemplo de Cabo Verde e da União Europeia, que já introduziram normas neste domínio e, através de uma avaliação crítica que tome em consideração o contexto da realidade angolana, propor recomendações para melhoria da atual legislação.

A recente alteração na Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado em Angola, Lei nº 14/23 de 28 de dezembro, em relação ao comércio eletrónico internacional, requer uma análise crítica da situação atual. O crescimento exponencial do comércio eletrónico global durante a pandemia de Covid-19 também se refletiu em Angola, embora as estatísticas específicas do país possam não estar prontamente disponíveis.

Esta tese, que segue as regras de estilo Católica Law Review, circunscreve a sua análise às transações B2C, mais recorrentes e particularmente desafiantes de um ponto de vista tributário¹, e às transações diretas ou intermediadas por plataformas eletrónicas.

O escopo da tese abarca a tributação em sede de IVA do comércio eletrónico no cenário B2C abrangendo tanto a relação direta entre a empresa e o consumidor (B2C bilateral) como a relação intermediada pela plataforma (B2C trilateral). Faz-se também a análise desagregando a prestação de serviços por via eletrónica e a tributação de bens transfronteiriços.

O primeiro capítulo versa sobre um enquadramento geral a nível dos atuais desenvolvimentos da economia digital no âmbito da OCDE, conjuntamente com a OMC, UNCTAD e ATAF, no sentido de se compreender qual o melhor caminho para a cobrança eficaz do IVA e delimitar de forma clara os desafios fiscais associados à economia digital.

O segundo capítulo faz uma breve análise dos regimes tributários da União Europeia, de Cabo Verde e de Angola no comércio eletrónico em sede de IVA.

Por último, o terceiro capítulo aborda propostas ou recomendações para o regime angolano face à realidade atual que exige um esforço de desenvolvimento de normas fiscais mais harmoniosas, igualitárias, justas e eficazes.

¹ Este desafio deve-se ao facto de, em sede de IVA, por princípio, não se imporem obrigações acessórias a consumidores finais, antes que neste imposto tendem a ficar de fora da relação jurídica-tributária. Nesta medida, por via de regra, num cenário B2C o cumprimento das obrigações acessórias deve ser assegurado unicamente recorrendo-se ao prestador ou vendedor, o que que dificulta, de um ponto de vista mecânico, o desenvolvimento de soluções tributárias. Não surpreende, pois, que neste contexto, como esta tese explorará, os legisladores, recorram também aos intermediários das transações, as plataformas eletrónicas, como forma de resolver os difíceis problemas que a economia digital coloca ao IVA.

Capítulo I - Enquadramento geral

1. Evolução histórica

O IVA é um imposto que veio a ser adotado pela primeira vez em França, pela mão de Maurice Lauré, inspetor de finanças, tendo-se posteriormente expandido e chegado até África².

Foram vários os esforços no sentido de harmonizar o IVA criando-se um sistema comum. A Comunidade Económica Europeia (doravante CEE) incumbiu “em 1960 vários grupos de trabalho para estudar a possibilidade de harmonizar os impostos indiretos através de um modelo comum de imposto geral sobre as transações. Esses grupos recomendaram a supressão dos impostos em cascata bem como a sua substituição por um imposto sobre o valor acrescentado”³. Primou-se por desenvolver um “espaço único de IVA na Europa no sentido de criar um sistema de tributação das sociedades mais justo e mais eficiente na UE”⁴ e destacando-se desde então as sucessivas revisões ao sistema do IVA⁵ tendo em vista o incremento da sua eficiência e o combate à fraude.

A evolução do IVA na CEE teve início com as Diretivas IVA, sendo a Diretiva 67/227/CEE e a Diretiva 67/228/CEE as pioneiras. O sistema comum do IVA próximo do modelo que hoje conhecemos foi estabelecido pela Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE), posteriormente substituída pela Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE). Posteriormente, foi aprovado o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março de 2011, que pretende fazer a interpretação da DIVA e estabelecer medidas de aplicação da mesma.

Em 1998 foram apresentadas, numa “Comunicação da Comissão ao Conselho de Ministros ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social”⁶, as orientações de um sistema comum do IVA sobre o comércio eletrónico onde resumidamente foi afastada a possibilidade de criação de um novo imposto, ou seja, o *bit tax* sobre o comércio eletrónico, tendo sido também estabelecido que uma transação digital deve ser qualificada como prestação de serviços, entre outras orientações referentes à neutralidade do imposto e a obrigações acessórias.

Em resposta aos desafios da economia digital foi apresentado, em 2017, o Pacote IVA para o comércio eletrónico. Este pacote visou ajustar as Diretivas IVA e o Regulamento de Execução para abordar as obrigações relativas ao IVA para prestações de serviços e vendas à distância de bens.

² PALMA, Clotilde Celorico, 2015, *O Imposto de Consumo em Angola. Edição Especial com o Novo Regulamento do Imposto de Consumo*, p. 13

³ PINTO, Miguel Silva, 2011, “Harmonização do IVA na União Europeia- Um Instrumento ou um obstáculo para o bom funcionamento do Mercado Interno?”, p. 21

⁴ LAIRES, Rui, 2020, “Um Espaço Único de IVA na Europa: A Realização de um Sonho Antigo” p. 272

⁵ PALMA, Clotilde Celorico, 2016, “A comunicação da Comissão Europeia relativa a um Plano de Acção sobre o IVA”, p.157; PALMA, Clotilde Celorico, 2023, *Estudos de IVA VII*, p. 9 a 16

⁶ COM (98) 374 final

Em 2013, foi desenvolvido o plano de ação BEPS que visava analisar os desafios da economia digital cujo objectivo era combater a erosão da base tributária e, ao nível da OCDE, foram publicados vários relatórios sobre o tema.

Também a OMA apresentou, em junho de 2018, um quadro de normas para o comércio eletrónico com o objectivo de cobrar de forma eficiente o IVA⁷.

Já em Angola, recuando ao início deste século, vigorava o Imposto sobre o Consumo (IC). Tratava-se de um imposto “*indireto, sobre o consumo, e monofásico (sobre os produtores ou prestadores de serviços)*”⁸. Primeiro, aprovou-se o regulamento do IC, o Decreto n.º 41/99 de 10 de dezembro, que veio posteriormente a ser revogado pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 3-A/14 de 21 de outubro que aprovou o novo Regulamento do IC. O IC era “*liquidado somente num determinado momento do processo produtivo não podendo ser deduzido.*”⁹ Tratava-se de um imposto “*ad valorem de cujo âmbito se encontravam excluídas fatias significativas da atividade económica.*”¹⁰

O IVA em Angola foi implementado como parte do Programa Executivo da Reforma Tributária (PERT), iniciado em 2009. Os principais atos jurídicos de enquadramento incluem a Lei n.º 7/19 de 24 de abril que aprova o CIVA, a Lei n.º 17/19 de 13 de Agosto que altera o CIVA, o Decreto Presidencial n.º 180/19 de 24 de Maio referente ao Regulamento do CIVA e o Decreto Presidencial n.º 292/18 de 3 de Dezembro que regula o Regime Jurídico das Faturas e documentos equivalentes. O IVA entrou em vigor a 1 de outubro de 2019, com taxas específicas e regimes especiais. O IVA angolano é um imposto geral sobre o consumo, que pretende ser economicamente neutro, com potencial de alto rendimento e administração eficiente, utilizando o método de crédito do imposto para liquidação e cobrança.

A jurisdição angolana enfrentava desafios e buscava ajustes legislativos para lidar com as mudanças no mercado, incluindo adaptações para o comércio eletrónico. Por isso, no passado mês de dezembro de 2023, Angola aprovou o regime jurídico do comércio eletrónico cujo objetivo é garantir a neutralidade e a segurança jurídica nas relações internacionais.

2. As recomendações da OCDE e da ATAF relativas à tributação da economia digital em sede de IVA

Começou-se a pensar em IVA e na Economia Digital em 1998 com a OCDE, data em que começaram a ser publicados relatórios sobre a matéria.

A economia digital “*implica transações sem presença física nos Estados de mercado e a existência de gigantes digitais mostra a tendência para oligopólios das empresas que criam as interfaces digitais, redes sociais, e recolhem dados dos utilizadores.*”¹¹

De 07 a 09 de outubro 1998 foi realizada uma conferência ministerial sobre o comércio eletrónico em Otava onde ficaram patentes alguns princípios que serviram de base para

⁷ OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, p. 15

⁸ MATOS, Catarina, BALONA, Catarina, 2015, “A transição para o IVA em Angola: Obstáculos e Oportunidades”, p. 82

⁹ MACHADO, Jónatas E.M. *et alii*, 2017, Direito Fiscal Angolano segundo a Reforma de 2014, p. 287

¹⁰ SANCHES, Saldanha J. L., GAMA, João Taborda da, 2010, Manual de Direito Fiscal Angolano, p. 360

¹¹ DOURADO, Ana Paula, 2022, Direito Fiscal, p. 444

os trabalhos desenvolvidos posteriormente pela OCDE, nomeadamente o princípio da “*neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, eficácia e equidade, flexibilidade*”¹². Os princípios de Otava na tributação buscam equidade entre as diferentes formas de comércio, eficiência na redução de custos, clareza e simplicidade nas regras fiscais, eficácia na arrecadação de receitas e flexibilidade para se adaptar às mudanças tecnológicas e comerciais, promovendo uma abordagem justa e eficiente na tributação.

O desafio crescente na cobrança efetiva do IVA, em transações de comércio eletrónico, gerou a iniciativa de se procurar promover a equidade entre o comércio tradicional e o comércio online ou digital. Visando garantir receitas importantes do IVA para os governos africanos e europeus, houve uma parceria entre a OCDE, o Grupo Banco Mundial e o Fórum Africano de Administração Fiscal (ATAF) no sentido de existir uma colaboração internacional para enfrentar esses desafios específicos na região. Daí decorre que, foram envidados esforços, no sentido de se traçarem estratégias para a arrecadação de receita e alavancar desafios para a cobrança do IVA.

Embora de forma forçosamente sumária, resulta importante fazer uma análise dos relatórios publicados ao nível da OCDE, bem como da ATAF, e enfatizar a importância das regras e mecanismos para a cobrança eficiente do IVA em transações transfronteiriças, visando a equidade na competição entre fornecedores nacionais e estrangeiros. Além disso, importa destacar a necessidade contínua de monitorizar a evolução da economia digital para lidar com desafios fiscais em constante transformação e reconhecer a dificuldade de isolar a economia digital para fins fiscais, apontando para a necessidade de medidas eficazes no combate aos riscos de erosão da base tributável e da transferência de lucros.

Em particular, muitas empresas na economia digital envolvem-se na erosão da base tributária, explorando as lacunas nas leis fiscais internacionais. Globalmente, todas as autoridades fiscais enfrentaram desafios difíceis e a OCDE procurou desenvolver planos de ação BEPS a fim de gerir as questões de tributação internacional e as principais preocupações têm incidido sobre “*as prestações digitais à distância a empresas isentas, prestações digitais à distância adquiridas por empresa que tenha estabelecimentos (sucursais) em mais do que uma jurisdição e que exerçam atividades isentas*”¹³.

Neste enquadramento, surge o VAT Digital Toolkit for Africa¹⁴. Trata-se de um relatório que visa orientar as jurisdições, tal como Angola, que buscam melhorar o seu sistema tributário nas relações comerciais internacionais.

Assim, para Angola para além dos regimes da União Europeia (doravante UE) e de Cabo Verde, é importante olhar para a AFAF, que se dedicou a fazer uma abordagem a nível de África sobre a cobrança do IVA do comércio eletrónico na relação B2C.

Comecemos então por olhar para as lições que resultam destas reflexões globais.

¹² Cfr. OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1, Anexo A, p.152

¹³ OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1, p. 82

¹⁴ OECD/WBG/ATAF (2023), *VAT Digital Toolkit for Africa*, OECD, Paris

A. Prestação efetuada através de site online da empresa

1a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica

A prestação de serviços por via eletrónica é muito comum nos dias de hoje, em que qualquer pessoa pode aceder, a partir de qualquer lugar, a serviços com conteúdos digitais como aceder à internet para ver um filme, realizar jogos online ou mesmo fazer uma compra.

Não existem problemas quando o fornecedor desses serviços eletrónicos se encontra dentro da mesma jurisdição, na medida em que o IVA será entregue onde o fornecedor, que tem a obrigação de cobrar e entregar o IVA ao Estado, está estabelecido. Contudo, a situação torna-se problemática, atenta a mecânica normal deste imposto, quando o fornecedor destes serviços não é residente.

No cenário de prestações de serviços eletrónicos temos em confronto, por um lado, o direito de tributação no domicílio do prestador de serviços e, por outro lado, o direito de tributação no domicílio do adquirente de serviços. Este facto levou a reflexões profundas ao nível da OCDE e da ATAF resultando em recomendações firmes e contundentes. O objetivo de se aplicar as orientações, não é a sua aplicação obrigatória na legislação nacional, mas sim estabelecer regras, traçar objetivos comuns, para se determinar a melhor forma de tributar ou a forma mais coerente de tributar.

Importa repisar a diferença entre uma relação B2B e B2C porquanto, conforme orientações da OCDE, “*na relação B2B o fornecedor de bens e o cliente são reconhecidos como empresas e, na relação B2C o cliente não é reconhecido como empresa*”¹⁵. Estas orientações dão relevância ao estatuto do cliente dependendo de se tratar de uma empresa (relação B2B) ou de um consumidor final (relação B2C).

Põe-se então a questão de saber: quem tem direito a tributar? A tributação do IVA deverá ocorrer na origem ou no destino?

Para a relação B2B a recomendação vai no sentido de se aplicar o mecanismo da autoliquidação em que o cliente é o responsável pelo pagamento do imposto devido. Esta abordagem, como a OCDE bem sublinha, possui várias vantagens¹⁶. Em termos operacionais, o mecanismo da autoliquidação ou *reverse charge* consiste na transferência de responsabilidade do pagamento do imposto devido de um fornecedor para o próprio adquirente do bem ou serviço¹⁷. Há a possibilidade, por parte do cliente, de dedução do

¹⁵ Anexo D do Relatório OCDE/G20 BEPS Ação 1 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” (2015), 3.7, p. 224.

¹⁶ International VAT/GST Guidelines, 2017, Guideline 3.47 e 3.64. “The reverse charge mechanism has a number of advantages. First, the tax authority in the jurisdiction of business use can verify and ensure compliance since that authority has personal jurisdiction over the customer. Second, the compliance burden is largely shifted from the supplier to the customer and is minimised since the customer has full access to the details of the supply. Third, the administrative costs for the tax authority are also lower because the supplier is not required to comply with tax obligations in the customer’s jurisdiction (e.g. VAT identification, audits, which would otherwise have to be administered, and translation and language barriers). Finally, it reduces the revenue risks associated with the collection of tax by non-resident suppliers, whether or not that supplier’s customers are entitled to deduct the input tax.” p. 54,55.

¹⁷ VASQUES, Sérgio, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, p. 167. “representa um entorse evidente ao sistema e justifica-se por razões sempre excecionais: em certos casos, por razões de praticabilidade, porque

imposto a montante e o adquirente dos serviços deve declarar o IVA devido como imposto a jusante cuja taxa a aplicar é a da sua jurisdição.

Já para a relação B2C, as orientações da OCDE vão no sentido de enfatizar o princípio da tributação no destino, ou seja, na relação B2C há o direito de tributação no país onde ocorre efetivamente o consumo¹⁸. A este propósito, no relatório sobre os mecanismos de cobrança efetiva do IVA refere-se que o *“princípio do destino coloca em pé de igualdade todas as empresas concorrentes numa determinada jurisdição, enquanto o princípio da origem coloca em pé de igualdade os consumidores de diferentes jurisdições.”*¹⁹

As recomendações sugerem que os fornecedores não residentes se registem nos países onde os consumidores são residentes, cumprindo as regras locais de cobrança e remessa do IVA. A ideia principal é assegurar que o imposto incida no país onde ocorre efetivamente o consumo. Isso significa que o IVA deve ser cobrado de acordo com as regras do país de residência do consumidor.

Para se determinar onde ocorre efetivamente o consumo, a OCDE recomenda duas regras gerais para a tributação dos serviços e dos bens incorpóreos. Por um lado, temos uma regra baseada no lugar de execução, ou seja, prestações físicas e de fácil identificação e, por outro lado, a regra baseada na residência habitual do cliente²⁰. A razão de ser destas regras é de que existe a presunção de que o consumo ocorre onde se encontra o consumidor final.

Destarte, recomenda-se que para a relação B2C, se opte por um regime simplificado de cobrança por conduzir a maior segurança jurídica e por ser passível de evitar possíveis litígios.

A tributação no destino visa garantir que o imposto seja justo e eficiente, refletindo o local real de consumo. Isso é especialmente relevante no ambiente digital, onde as transações podem ocorrer globalmente. Essas recomendações procuram estabelecer diretrizes para garantir uma tributação equitativa e eficaz no comércio eletrónico B2C, adaptando-se às nuances desse ambiente global.

1b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C

Por forma a garantir a igualdade de condições entre fornecedores nacionais e fornecedores estrangeiros, criou-se um conjunto de diretrizes no cenário B2C para se determinar o lugar de tributação das vendas de bens baseando-se, tal como para os serviços prestados por via eletrónica, no princípio da tributação no destino. Por outras palavras, aplica-se a orientação sob o nº 3.1. das diretrizes gerais do IVA segundo a qual “para efeito do

se mostra impossível exigir o imposto do vendedor e noutros por razões de combate à fraude, porque é mais seguro exigir o imposto do adquirente que do vendedor.”

¹⁸ International VAT/GST Guidelines, 2017, Guideline 3.1 “For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption”, p. 38.

¹⁹ Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation, 2017, p. 13

²⁰ International VAT/GST Guidelines, 2017, Guideline 3.6 “For the application of Guideline 3.1, the jurisdiction in which the customer has its usual residence has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles other than those covered by Guideline 3.5.” p. 69. Veja-se a este respeito o anexo 1 sobre as orientações gerais.

Imposto sobre o consumo, os serviços e os bens incorpóreos comercializados internacionalmente devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo.²¹”

As recomendações da OCDE são similares tanto para os serviços prestados por via eletrónica como para a venda de bens transfronteiriça, ou seja, as diretrizes 3.113 e 3.114 referem-se que a residência habitual do cliente pode ser o mais indicado para determinar o local de tributação na relação B2C por se tratar de uma presunção segundo a qual os consumidores finais encontram-se localizados na sua residência habitual. Assim, fruto desta presunção, estabeleceu-se dois critérios nomeadamente o lugar de execução²² e o lugar da residência habitual conforme já referido.

Já o relatório da ATAF apresenta, na sua secção 3, o quadro recomendado para as “vendas à distância de bens de baixo valor”, englobando nesta sua definição os bens corpóreos, impondo aos fornecedores não residentes a obrigação de cobrar IVA sobre as vendas, ou seja, o fornecedor fica obrigado a entregar o IVA. Ainda sobre os bens de baixo valor a recomendação vai no sentido de se aplicar um regime simplificado para facilitar o cumprimento das obrigações²³.

B. Prestação intermediada por plataforma digital

1a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica

As prestações de serviço por via eletrónica em que haja a intervenção de uma plataforma digital também foram objeto de pronunciamento por parte da OCDE e da ATAF.

O relatório conjunto da ATAF e da OCDE refere que “*a expressão plataforma digital é utilizada como termo genérico para descrever as plataformas que permitem, por meios eletrónicos, interações diretas entre dois ou mais clientes ou grupos de participantes, normalmente compradores e vendedores.*”²⁴

Os serviços eletrónicos são cada vez mais prestados por intermédio de uma plataforma. Para as plataformas que facilitem as prestações de serviço por via eletrónica a não residentes, a OCDE e a ATAF recomendam a responsabilidade total por parte da plataforma pela liquidação e cobrança do IVA ao consumidor final.

1b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C

A OCDE publicou relatórios no sentido de tributar a venda de bens transfronteiriça, intermediada por plataforma digital, em conformidade com o princípio da neutralidade.

O principal desafio a ser enfrentado consistia na cobrança do IVA sobre as vendas digitais. No relatório em que a OCDE se debruça especificamente sobre este aspeto²⁵, apresentam-se soluções para a cobrança do IVA quando há a intervenção de uma plataforma digital,

²¹ International VAT/GST Guidelines, 2017, Guideline 3.1, p. 38

²² International VAT/GST Guidelines, 2017, Guideline 3.5

²³ OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris, p.111.

²⁴ OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris, p. 94.

²⁵ OCDE (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, Publicação OCDE.

estabelecendo-se medidas para a responsabilização das plataformas. De sublinhar que este relatório apenas traça linhas orientadoras, não sendo obrigatória a sua implementação na legislação nacional.

Destarte, há a possibilidade de se considerar as plataformas como a única responsável pelo IVA nas vendas que facilita ou considerar a plataforma como a que facilita a cobrança do IVA em nome do fornecedor subjacente ou ainda considerá-la como responsável solidária. A opção por qualquer uma das abordagens depende da análise concreta da jurisdição, cada abordagem possuindo distintas vantagens em termos de encargos administrativos e de cooperação internacional.

Na hipótese de a plataforma ser considerada como única responsável pelo IVA, a plataforma assume a responsabilidade como se tivesse sido ela a efetuar a venda ao cliente e o fornecedor fica isento de qualquer responsabilidade em relação ao cliente. Este regime não afeta o direito de o fornecedor subjacente deduzir o IVA a montante. Já a responsabilidade, na cobrança e remessa do IVA devido na venda, é exclusiva da plataforma independentemente de o pagamento ser feito a esta ou ao fornecedor.

O relatório estabelece indícios para se aplicar este regime de responsabilidade integral pelo IVA mormente se: *“a plataforma detém ou tem acesso a informações suficientes e precisas, conforme necessário para fazer a determinação apropriada do IVA/GST; e se a plataforma tem meios (é capaz) de cobrar o IVA/GST sobre o fornecimento”*²⁶. Para a aplicação deste regime é indiferente se se trata de uma plataforma estrangeira ou nacional.

Põe-se então a questão de saber como é feita a cobrança do IVA no regime de responsabilidade total por parte da plataforma. A plataforma deve contabilizar o IVA relativamente aos fornecimentos feitos por intermédio dela e esta contabilização é feita com a confirmação do pagamento, ou seja, o imposto seria exigível com a aceitação ou autorização de pagamento.

O relatório explora diferentes cenários no processo de cobrança e envio do IVA. Por um lado, o cliente que paga à plataforma digital e por outro, o cliente que paga diretamente ao fornecedor subjacente.

Para o cliente que paga, o preço de compra com IVA, à plataforma, esta é responsável por o remeter às autoridades fiscais e o remanescente é dado ao fornecedor.

Para o cliente que paga diretamente ao fornecedor subjacente, o preço de compra com IVA, a plataforma vai precisar de recuperar o IVA do fornecedor. Neste cenário podem-se colocar questões de créditos de cobrança duvidosa.

Já na hipótese de se considerar a plataforma como a que facilita a cobrança do IVA em nome do fornecedor subjacente, põe-se a questão de como tributar de forma eficaz. No caso, enquanto intermediária, a plataforma iria exercer funções estritamente administrativas como realizar o cálculo do IVA e proceder à sua remessa, isto é, a plataforma seria usada como prestadora de serviços a terceiros conforme as diretrizes do IVA parágrafo 3.148²⁷.

²⁶ OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD Publishing, p. 26.

²⁷ Guideline 3.148 “Compliance for non-resident suppliers could be further facilitated by allowing such suppliers to appoint a third-party service provider to act on their behalf in carrying out certain procedures,

Por fim, existe a possibilidade de tornar as plataformas digitais como responsáveis solidários. Neste cenário foram abordadas, pelo relatório, duas variantes.

Na primeira variante, a autoridade fiscal deteta que o fornecedor não cumpre com o pagamento do IVA. A AT notifica a plataforma para, dentro de um determinado prazo, tomar as medidas necessárias. A plataforma deve exigir que o fornecedor inadimplente cumpra com as suas obrigações ou que o mesmo seja retirado da plataforma e, caso a plataforma não cumpra tais medidas, a AT pode considerar a plataforma como solidariamente responsável pelo IVA sobre quaisquer vendas futuras efetuadas pelo fornecedor.

A segunda variante, refere-se à responsabilização solidária da plataforma quando esta tenha conhecimento de que o fornecedor deveria estar registado para efeito de IVA mas não está. Neste caso, a plataforma pode evitar a responsabilização bloqueando o fornecedor ou notificando a AT com a indicação expressa de que o fornecedor não está registado.

Ambos os cenários/variantes visam incentivar as plataformas a agirem em conformidade com as normas legais. Proporcionam tempo para a correção por parte dos fornecedores e evita que os fornecedores tenham um comportamento fraudulento.

Capítulo II – Análise de direito comparado

1. Análise do regime tributário da União Europeia, tal como transposto por Portugal, no que respeita à tributação da economia digital em sede de IVA

A. Prestação efetuada através de site online da empresa

1 a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica

No contexto do IVA europeu, numa primeira fase, definiu-se o conceito de serviços eletrónicos. Esta definição encontra-se no anexo II da Diretiva, transposto para o CIVA português no Anexo D²⁸. Esta definição do CIVA, assente em exemplos, é enriquecida com a definição do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, com as alterações do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 a que se refere a Diretiva 2006/112/CE (doravante Regulamento de Execução), na medida em que o Regulamento, atenta a sua natureza jurídica, é diretamente aplicável em Portugal. O Regulamento escarpeliza a definição de serviços eletrónicos.

Em particular, o n.º 1 do artigo 7º do Regulamento de Execução define os serviços prestados por via eletrónica como “*serviços que são prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação*”.

such as submitting returns. This could be especially helpful for small and medium enterprises and businesses that are faced with multi-jurisdictional obligations”.

²⁸ O anexo D do CIVA, vem enumerar, de forma exemplificativa, aquilo o que se pode considerar como serviços prestados por via eletrónica.

O conceito de serviços prestados por via eletrónica possui requisitos interligados e, quando cumprida esta definição, há uma alteração das regras de localização do imposto aplicáveis à transação.

Conforme já notado, no IVA há dois grandes princípios fundamentais, sobre a incidência territorial, que definem o país que tem o poder de tributar. Trata-se do princípio da tributação na origem (tributação no local onde se encontra estabelecido o produtor ou prestador) e o princípio da tributação no destino (tributação no local onde se encontra estabelecido o consumidor, o lugar onde são disponibilizados os bens para o consumo).

As regras gerais de localização para os serviços variam consoante a natureza do adquirente. Nas relações B2B, a operação localiza-se no país do adquirente²⁹ e nas relações B2C, a operação localiza-se no país do prestador³⁰.

Nos serviços prestados por via eletrónica o legislador, logo na primeira fase de adaptação do IVA à Economia Digital, esclareceu que a regra geral do B2C é alterada e o país que tem direito a receita é o país onde está estabelecido o adquirente. Com efeito, para os serviços TBE (*Telecommunications, Broadcasting and Electronic*), em que os adquirentes são os consumidores, inverte-se a regra geral que dá primazia tributária ao país onde está o prestador e passa a ser o país onde reside o consumidor com competência para tributar.

Trata-se de uma questão complexa porque o adquirente é um consumidor e o consumidor, no IVA, não preenche declarações de impostos, não integra sequer a relação jurídica-tributária.

Face às regras de localização específicas temos, em primeiro lugar, que qualificar a transação e, operada essa qualificação, determinar, em linha com as regras aplicáveis, onde ocorre a tributação. Aplicando este processo lógico, no caso dos serviços qualificados como serviços eletrónicos, a localização ocorre no domicílio do adquirente. Coloca-se então a questão de saber de como determinar onde está localizado o destinatário dos serviços eletrónicos? Esta tarefa, no IVA europeu, é facilitada pelo Regulamento de Execução, que estabelece presunções relativas à localização do destinatário³¹ ou do adquirente de serviços. O Regulamento prevê várias presunções para a localização do destinatário (ex.: no caso dos serviços eletrónicos prestados a uma pessoa que não seja sujeito passivo através da sua linha fixa, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no lugar de instalação da linha fixa; já no caso da prestação ocorrer através de redes móveis, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no país identificado pelo indicativo da rede móvel do cartão SIM utilizado para receber esses serviços)³², presumindo que o destinatário está estabelecido onde o serviço é efetivamente utilizado.

Notamos, contudo, que tais presunções não abarcam todas as situações tais como os destinatários que usam o serviço de VPN pois, o destinatário ao usar uma VPN “mascara”

²⁹ Cfr. alínea a), n.º 6 do artigo 6.º do CIVA que dispõe que: “São tributáveis as prestações de serviços a: Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.”

³⁰ Cfr. alínea b), n.º 6 do artigo 6.º do CIVA que dispõe que: “São tributáveis as prestações de serviços a: Uma pessoa que não seja sujeito, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.”

³¹ Cfr. art.º 24 A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

³² Cfr. art.º 24 B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

o seu endereço de IP, proporciona-lhe o anonimato e permite que pareça estar em uma localização diferente. A nosso ver, urge abordar esta hipótese, do destinatário que usa o VPN. A abordagem ao tema é crucial para evitar abuso de certas presunções do Regulamento³³.

Na relação B2B, é no país do adquirente que ocorre a tributação. Trata-se de um mecanismo simples em se implementa o mecanismo de cobrança assente na autoliquidação de imposto em que colocamos o adquirente a entregar o imposto no seu próprio país. Quem tem direito ao imposto é o país onde está sediado o adquirente. Altera-se o mecanismo de cobrança do imposto, ou seja, em vez do adquirente entregar o imposto ao vendedor e o vendedor receber o imposto, retirando o IVA suportado a montante e, por sua vez entregando a diferença à AT (triangulando), faz-se o *reverse charge*, o adquirente entrega o IVA devido diretamente ao Estado. Conforme já notámos, na relação B2B torna-se mais simples exigir que o imposto seja devido onde está estabelecido o adquirente. Este está devidamente apetrechado para cumprir as obrigações acessórias relacionadas com o imposto, incluindo o preenchimento da declaração periódica, sendo mais ágil solicitar que o próprio adquirente entregue o imposto, no país onde está estabelecido, diretamente a sua AT.

Na relação B2C, não temos o mecanismo da autoliquidação disponível. Falta-nos o sujeito passivo adquirente. O fornecedor do serviço vai ter mesmo de entregar o dinheiro ao país onde estão os consumidores o que é problemático porque os consumidores compram em pequenas quantidades. Ao vender-se serviços eletrónicos por meio de um site na web, em que se está a vender para os 27 Estados-Membros, tornar-se imperioso o registo em todos os Estados-Membros. Foi por este motivo que se criou o mecanismo do Balcão Único/OSS (*One-Stop-Shop*), implementado em 2021,³⁴ que permite aos prestadores de serviços eletrónicos, serviços de telecomunicações e serviços de radiodifusão e telecomunicação (serviços de TVDE), entre outros, registarem-se num só Estado, nesse Estado preencherem uma só declaração de imposto de balcão único onde declaram todo o imposto devido, em toda a Europa, relativo às vendas realizadas a todos os consumidores europeus e entregar no seu Estado-Membro de Identificação uma só declaração de imposto e um só pagamento. A AT do Estado-Membro de Identificação, por sua vez, entrega este dinheiro às restantes administrações tributárias com base no que está descrito na declaração do imposto, entregue pelo contribuinte, onde se especifica o lugar da realização das vendas e a taxa que foi aplicada.

A regra de localização para este tipo de serviços está prevista no artigo 6.º n.º 10 alínea h)³⁵, ou seja, são tributáveis em território nacional os serviços eletrónicos quando o destinatário é domiciliado em território nacional. Temos a regra em que se o destinatário no B2C estiver fora do território nacional, não se tributa o prestador. A regra-espelho, no

³³ Veja-se, em particular, o elemento de prova elencado no art.º 24.º-F do Regulamento de Execução para ilidir as presunções do art.º 24.º-B, nomeadamente: “*Endereço do Protocolo Internet (IP) do dispositivo utilizado pelo destinatário*”.

³⁴ Cumpre sublinhar que, numa primeira fase, anterior ao Pacote IVA no Comércio Eletrónico 2019-2021, se mudaram as regras de localização e se criou um mecanismo simplificado de cumprimento das obrigações declarativas, o mini balcão único (MOSS), hoje desativado. Na segunda fase, em que esta tese se foca, correspondendo ao regime atual, alargou-se o mini balcão único a todos os serviços e a certas vendas de bens.

³⁵ “Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, são tributáveis as seguintes operações:

h) Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D, quando o destinatário for uma pessoa estabelecida ou domiciliada no território nacional.”

sentido inverso (ou seja, destinatário domiciliado fora do território nacional) encontra-se, por sua vez, no artigo 6.º n.º 9 alínea h).

O pacote IVA para a economia digital foi implementado em duas fases, uma que entrou em vigor em 2019 e outra que entrou em vigor em 2021.

Entre outras alterações, em 2019, foi introduzido no CIVA, o artigo 6.º-A que introduz um limiar de 10.000 € abaixo do qual a tributação ocorre na origem. De notar que, aquando da sua introdução, abarcava apenas os serviços prestados por via eletrónica. Hoje, e desde julho de 2021, o artigo 6.º-A do CIVA, inclui não só os serviços eletrónicos, radiodifusão e serviços de telecomunicações, mas também as vendas à distância intracomunitárias de bens (embora não as vendas à distância de bens importados).

Outra notável alteração introduzida em 2019 foi a efetuada através do artigo 35.º-A do CIVA. Esta alteração teve um impacto tremendo em termos de simplificação no que respeita às regras de faturação na medida em que, ao optar-se pelo Balcão Único, adota-se as regras de faturação do Estado Membro do prestador. Por exemplo, uma empresa que tem um site e procede a venda a consumidores na UE e, opta pelo Balcão Único, ao emitir faturas não vai aplicar as regras de faturação do país onde está estabelecido o consumidor, mas sim as regras do EM do prestador. A simplificação introduzida por esta medida foi notável. Considere-se o seguinte: Embora o artigo 36.º do CIVA³⁶, descreva os requisitos da fatura, inspirando-se na Diretiva IVA, a Diretiva deixa espaço aos EM para incluir alguns elementos e não outros nas suas regras nacionais relativas à fatura e ao procedimento de faturação. As regras de faturação divergem. Por exemplo, em Portugal, as regras de comunicação das faturas à AT obedecem ao previsto no Decreto-Lei 198/2012 de 24 de agosto que estabelece as regras que os contribuintes têm que adotar para comunicar à AT as faturas que emitem. Na Europa, até ao presente momento, cada país pode possuir o seu equivalente ao Decreto-Lei 198/2012 e as suas regras específicas de comunicação de faturas de forma automática à AT, entre outros requisitos específicos de faturação (ex.: utilização de software de faturação aprovado pela AT, etc.). Daí decorre, como é bom de ver, a utilidade prática da regra do artigo 35.º-A do CIVA para facilitar a transação com a emissão da fatura de acordo com os requisitos do país do prestador.

Houve assim duas simplificações particularmente importantes em 2019, a que decorre do artigo 6.º-A CIVA para as microempresas que tiverem um volume de negócios (ou, em termos mais rigorosos, um “valor total, líquido do IVA” das operações abrangidas pela norma) abaixo dos 10.000 € e as alterações às regras de faturação introduzidas através do artigo 35.º-A do CIVA. A medida de simplificação do 6º A é aplicável apenas para empresas estabelecidas na UE. Para o efeito a empresa deve estar estabelecida num único EM e os bens devem ser expedidos a partir deste EM. O total das vendas ou das prestações de serviços por via eletrónica não podem exceder a 10.000 € anuais e, portanto, caso não exceda este limiar a empresa pode, nas relações transfronteiriças, aplicar as suas regras nacionais em matéria de IVA. Em 2021, entre outras importantes alterações, introduz-se então, de forma alargada, a simplificação do Balcão Único³⁷.

³⁶ Cfr. art.º 36º do CIVA que trata das formalidades da fatura e do prazo de emissão.

³⁷ O legislador português, tal como os seus parceiros europeus, criou 3 balcões únicos para questões distintas. Quando estamos a operar com a prestação de serviços eletrónicos ou com a venda de bens B2C na Europa, tem de se avaliar quais são as características da transação para escolher o balcão em que o sujeito passivo se deverá registar. Na Lei 47/2020 de 24 de agosto (Lei que regula os regimes especiais do IVA aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens) pode-se encontrar a descrição dos vários

Por exemplo, no que respeita ao art.º 6.º-A, imagine-se que a empresa BAD LUCK, Lda., estabelecida em Portugal, fornece jogos de azar online a consumidores finais estabelecidos em outros EM da UE e, no final do ano, teve um total de vendas (“valor total, líquido do IVA” das operações abrangidas pela norma) de 7000 €. Esta empresa aplica o IVA português, a taxa portuguesa e entrega o IVA em Portugal como se tivesse vendido a um consumidor português. Realçar que este limiar é aplicável apenas às vendas à distância intracomunitárias de bens e às prestações de serviço de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica.

Aplicando o quadro normativo vigente, imagine-se, agora, por hipótese, uma plataforma digital angolana que se especializa na oferta online de música angolana a consumidores estabelecidos na UE. Trata-se de uma prestação de serviço pura (anexo D do CIVA) efetuada por um sujeito passivo não estabelecido na comunidade. Os consumidores portugueses fazem o download destas músicas no site e pagam por estes downloads. Trata-se de um serviço prestado por via eletrónica ao consumidor final na UE ao abrigo das regras do artigo 6º nº 10 alínea h) do CIVA. Portugal tem direito a tributar porque o consumidor do serviço prestado por via eletrónica reside em Portugal. A empresa angolana como tem estes downloads feitos em Portugal, na Alemanha, em França e outros países, o melhor que tem a fazer é registar-se num único país da UE. Regista-se em Portugal, escolhendo-o como Estado-Membro de Identificação, submete uma declaração de balcão único extra união declarando que cobrou e recebeu o IVA referente aos 500 downloads efetuados por consumidores finais de Portugal, 1000 downloads da Alemanha, 200 downloads em França. O IVA que cabe a cada um dos Estados é entregue na AT portuguesa e a AT portuguesa redistribui depois o montante devido pelos outros países. Por outras palavras, temos um sujeito passivo estabelecido fora da comunidade a prestar serviços a consumidores na UE e, para não se registar em todos os países para efeitos de IVA, aplica o benefício do Balcão Único extra UE, regista-se num só país, neste caso em Portugal, preenche uma declaração reportando todas as vendas efetuadas no período na União Europeia e a AT portuguesa trata de entregar o montante devido aos outros países. A taxa de IVA aplicável é sempre a do Estado-Membro onde se encontra estabelecido o consumidor final.

Considere-se, agora, o mesmo exemplo de um site de música mas, desta feita, trata-se de um site de música sueco que disponibiliza músicas para download, mediante pagamento, também a consumidores europeus. A empresa sueca regista-se no Balcão Único da UE onde também declara numa só declaração todas as vendas que fez, todos os downloads, seguindo um procedimento similar, mas num Balcão Único distinto.

1 b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C

Até 30 de junho de 2021 as regras atinentes às “*vendas à distância*” (ou seja, vendas transfronteiriças de bens efetuadas num cenário B2C³⁸) regiam-se, segundo a Diretiva

balcões únicos que existem, mormente, e em termos muito sumários, o Balcão único extra UE, que se aplica a todos os serviços B2C prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na UE, o Balcão único da UE, que cobre as vendas intracomunitárias de bens e vendas feitas por plataformas eletrónicas com exceção de vendas de bens importados, e o Balcão Único da Importação que se foca principalmente nas vendas de bens importados.

³⁸ LAIRES, Rui, 2008, A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA “as mais vulgares manifestações das realidades abarcadas pelo artigo 11º e 12º do RITI são as chamadas vendas por correspondência, por catálogo, por sistemas de telecompras, de comércio eletrónico off line, etc.”

IVA³⁹, pelos seguintes parâmetros: as transmissões de bens eram tributadas na origem desde que o sujeito passivo ou vendedor não excedesse determinado limiar no ano civil. A diretiva estipulava o limiar entre os 35.000 € e os 100.000 € mas Portugal adotou, na altura, o limiar mais baixo de 35.000 €⁴⁰.

A 1 de julho de 2021, cria-se uma revolução na tributação das vendas à distância. Nos bens passa agora a ter relevo, pela primeira vez, a natureza do adquirente.

Por via de regra, a natureza do adquirente só tinha relevância para aplicar as regras de localização quando falávamos de serviços porque quando se fala de bens o que interessa é se houve ou não transporte dos bens. Se não houve transporte, quem tem direito a tributar é o país onde o bem foi colocado à disposição do adquirente e se houver transporte é o país onde se inicia o transporte. A regra geral do artigo 6º nº 1⁴¹ não cria a distinção entre cenários B2B ou um B2C.

No B2B e no B2C extracomunitário temos as regras de localização gerais, isto é, é tributável no lugar de colocação a disposição se não houver transporte e, se houver transporte no lugar em que se inicia o transporte.

No B2C intracomunitário, releva o lugar de estabelecimento do adquirente. Esta regra aplica-se tanto para as vendas a distância intracomunitárias de bens ou para a venda a distância para bens importados.

Particularizando: De acordo com o regime atualmente aplicável, as vendas à distância podem consistir numa venda intracomunitária de bens ou numa venda à distância de bens importados. Em ambos os casos a tributação ocorre no destino. As regras de localização das vendas à distância intracomunitária de bens e as suas implicações fiscais vêm reguladas no RITI⁴² onde não se prevê qualquer limiar de tributação mas apenas uma regra geral de tributação no destino.

As vendas à distância intracomunitárias de bens são “*as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive quando o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um Estado-Membro que não seja o Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente, quando se verificarem, simultaneamente, duas condições nomeadamente que o adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte de bens, ou seja um particular e que os bens não sejam meios de transporte novos nem bens a instalar ou a montar.*”⁴³

³⁹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006

⁴⁰ ABREU, José Carlos, 2003, Localização das Operações em Sede de IVA. Abordagem prática p.332

⁴¹ “São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.”

⁴² Cfr. Artigos 10º e 11º do RITI.

⁴³ Cfr. alínea q), nº2 do artigo 1º do CIVA.

Verifica-se que são requisitos relevantes, para a qualificação de uma venda à distância intracomunitária de bens, as características do acordo para o transporte de bens, o estatuto do destinatário e a natureza dos bens.⁴⁴

Exemplificando: Considere-se, por hipótese, que o sujeito passivo está no território nacional e procede a vendas de bens online a clientes residentes noutros EM. Os bens são enviados via correio expresso que procede a entrega no EM respetivo. Trata-se, aqui, de uma venda intracomunitária de bens e temos duas possibilidades de tratamento: por um lado, caso se encontrem cumpridos os requisitos aplicáveis, conforme já sumariamente apresentados, pode-se recorrer ao limiar de tributação do artigo 6.º-A do CIVA que resulta numa regra de tributação na origem; alternativamente, ou forçosamente caso o limiar dos €10.000 seja ultrapassado, pode-se aderir (recordamos que se trata de uma opção) ao Balcão Único para simplificar o procedimento de gestão fiscal, sendo o imposto devido no EM de destino dos bens.

O artigo 6.º-A do CIVA frisa que os operadores estabelecidos em Portugal, que façam vendas à distância intracomunitárias para não sujeitos passivos de outros Estados-Membros, abaixo de 10.000 € anuais, são tributados em Portugal. O limiar dos 10.000 € abrange as prestações de serviços eletrónicos e as vendas a distância intracomunitárias de bens. Os operadores têm a opção de não aplicar o limiar, escolhendo a tributação no Estado-Membro de destino dos serviços ou da chegada dos bens e esta opção deve ser mantida por dois anos civis.

Olhemos agora com maior detalhe para a venda à distância de bens importados. Esta consiste na *“transmissão de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive quando o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um país terceiro ou de um território terceiro, com destino a um adquirente num EM”*.⁴⁵ É uma venda a distância porque a venda está a ocorrer a um consumidor final estabelecido na Europa, mas neste caso está-se a vender bens que foram importados, que não foram produzidos na Europa. A regra é a mesma, o IVA é devido no país de destino dos bens.

Por exemplo, um consumidor português adquire vestuário de Cabo Verde, com um valor de €100 (líquido de imposto), num site de um produtor cabo-verdiano, que envia o vestuário por correio expresso de Cabo Verde para Portugal. Este produtor vende também vestuário, de valor similar, para vários outros países Europeus onde possui clientes.

De frisar que todo o regime da venda à distância de bens importados só é aplicável a bens de valor intrínseco até 150 €⁴⁶, ou seja, B2C com bens com valor até 150 €⁴⁷. Se

⁴⁴ ROSEMUND (2021), p. 16 “For a supply of goods to be qualified as an intra-Community distance sale of goods, the transportation arrangements are not the only relevant requirements. The VAT status of the recipient of the goods, as well as the nature of the goods themselves are also relevant factors.”

⁴⁵ Cfr. alínea a), nº1 do artigo 1º do CIVA onde se menciona dois requisitos cumulativos nomeadamente “que o adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-Membro de chegada da expedição ou transporte de bens, ou seja um particular e que os bens não sejam meios de transporte novos nem bens a instalar ou a montar”.

⁴⁶ Cfr. artigo 19º da Lei nº47/2020 “o regime especial aplica-se às vendas à distância de bens importados que não sejam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, de valor intrínseco não superior a 150 €.”

⁴⁷ As notas explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, p. 57, referem-se que “as regras relativas ao local de entrega devem ser analisadas por forma a analisar se a operação está ou

ultrapassar o valor de 150 € por produto, este regime de venda de bens importados desaparece e agora o prestador dos serviços vai ter de se registar sem qualquer simplificação. A isenção só existe se for abrangido pelo regime das vendas de bens importados e se não for abrangido entra no regime normal das vendas.

Caso o consumidor português, aquando da sua aquisição no site cabo-verdiano, proceda de imediato ao pagamento do IVA que será devido a Portugal, o vendedor Cabo-Verdiano pode, através do seu registo no IOSS (num só Estado-Membro de Identificação) proceder por este meio à entrega desse IVA na Europa, bem como ao restante IVA que possa ter cobrado nas suas vendas no período a outros consumidores finais estabelecidos na Europa. Neste caso, aquando do desalfandegamento dos bens, o consumidor final português pode, desde que mencionado o número IOSS do fornecedor Cabo-Verdiano na declaração aduaneira de importação, usufruir da isenção na importação ao abrigo do artigo 13º n.º 1 alínea l) do CIVA (que assegura que o consumidor final não é duplamente tributado). Esta medida simplifica a tributação de pequenos envios, focando-se em bens de valor fundamental mais baixo e encontra-se em vigor desde o dia 01 de julho de 2021. Antes deste regime existia o limiar de isenção do IVA para remessas até 22 €, ou seja, os bens provenientes de fora da UE cujo valor não excedesse os 22 € eram isentos do pagamento de IVA, porém, este regime foi abolido.

Os sujeitos que optem pelo regime especial do IVA (Lei 47/2020 de 24 de agosto), têm direito à dedução⁴⁸. Tudo que seja IVA comprovadamente dedutível na jurisdição em causa é passível de se apresentar a declaração periódica do país onde está registado.

A Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, transpõe as regras da União Europeia relacionadas com o IVA e impacta o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e legislação complementar, aprovando Regimes Especiais para sujeitos passivos envolvidos no comércio eletrónico. As instruções administrativas autónomas, que são os ofícios circulados da AT, esclarecem o âmbito das novas regras, especialmente nas vendas à distância⁴⁹ e nos regimes de balcão único⁵⁰, incluindo o papel das interfaces eletrónicas⁵¹.

B. Prestação intermediada por plataforma digital

1 a) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica

A tributação das prestações de serviços por via eletrónica é particularmente desafiante de um ponto de vista técnico, dado que este tipo de atividade geralmente envolve uma relação triangular (plataforma, prestador de serviço e adquirente), da qual tendem a resultar vários fluxos de pagamentos entre os intervenientes.

Considere-se, por exemplo, o caso da plataforma AIRBNB. Existe uma relação direta entre anfitrião e hóspede, bem como uma relação entre plataforma e anfitrião, que paga

não sujeita a IVA na UE. Habitualmente ocorrem dois eventos tributáveis: a venda de bens importados de país terceiro ou território terceiro a um adquirente da UE e a importação de bens na UE.”

⁴⁸ Cfr. artigo 4º n.º 1 da Lei nº47/2020 “os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional que optem pela aplicação de qualquer dos regimes especiais exercem o direito à dedução do imposto suportado em território nacional para a realização das operações por ele abrangidas na declaração periódica.”

⁴⁹ Vide ofício circulado nº 30238.

⁵⁰ Vide ofício circulado nº 30240.

⁵¹ Vide ofício circulado nº 30239.

uma comissão à plataforma, e entre plataforma e hóspede, que paga uma segunda comissão à plataforma⁵². Ao abrigo das regras existentes, cada uma destas relações deve ser avaliada separadamente para efeitos de IVA. Assim, enquanto que a primeira destas transações se localizaria certamente na jurisdição onde estivesse localizado o imóvel⁵³, já a tributação das comissões pagas à plataforma AIRBNB tanto pelo anfitrião como pelo hóspede, suscitam maiores dúvidas, dependendo da qualificação que se entenda realizar dos pagamentos. Por exemplo, se o pagamento da comissão realizado pelo hóspede à plataforma for qualificado, como muitos entendem, como um pagamento pela prestação de serviços eletrónicos, o Estado que terá direito a arrecadar a receita na Europa será o Estado de origem do consumidor, onde este se encontra estabelecido, e não o Estado onde se encontra localizado o imóvel⁵⁴.

Não surpreende, pois, que a Comissão Europeia tenha entendido na Proposta de Diretiva ViVA, atualmente em discussão no Conselho da União Europeia, densificar o regime atualmente aplicável às plataformas digitais que operem na intermediação de serviços no setor do alojamento local, bem como dos transportes⁵⁵, atribuindo maiores responsabilidades na gestão do IVA às plataformas.

A jurisprudência do TJUE tem feito também o seu caminho nesta frente. O recente caso Fénix International (C-695/20) é paradigmático neste domínio. Como há já algum tempo notou Mafalda Moreira, *“no mundo digital, sucede amiúde os serviços serem prestados através de intermediários e não diretamente pelos proprietários do conteúdo. As aplicações informáticas podem ser vendidas de forma independente pelos respetivos criadores e proprietários de conteúdo intelectual, mas em que não raras vezes estes celebram contratos com plataformas às quais os serviços são posteriormente adquiridos pelos consumidores finais”*⁵⁶. Este foi efetivamente o caso neste recente acórdão.

Em termos muito sumários, a Fenix, sociedade registada para efeitos de IVA no Reino Unido (pré-Brexit), explorava na Internet uma plataforma de rede social denominada Only fans. Esta plataforma era proposta aos «utilizadores» do mundo inteiro, que se dividiam em «criadores» e «fãs». Cada criador dispunha de um «perfil», no qual descarregava e publicava conteúdos, como fotografias, vídeos e mensagens. Os fãs podiam aceder ao conteúdo descarregado pelos criadores que desejassem seguir ou com os quais pretendessem interagir, efetuando pagamentos pontuais ou pagando uma assinatura mensal. A questão que se colocava era como tributar, de um ponto de vista do IVA, estes pagamentos.

Após esta decisão do TJUE, não restam agora dúvidas que, neste tipo de circunstâncias, os operadores de plataformas em linha são responsáveis pela cobrança do IVA aos clientes. Conforme o TJUE deixou claro, ao abrigo do artigo 9.º-A do Regulamento de

⁵² Para uma explicação detalhada do modelo de negócio e sua tributação em IVA, Cfr. Rita Alexandra Vieira Romeiro, A Tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA: Enquadramento e critérios norteadores, Tese de Mestrado, Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da UCP (2021).

⁵³ Cfr., no caso português, art.º 6.º, n.º 8, al. a) do CIVA.

⁵⁴ Cfr. Rita Alexandra Vieira Romeiro, A Tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA: Enquadramento e critérios norteadores, Tese de Mestrado, Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da UCP (2021), p. 37 e seguintes.

⁵⁵ Cfr. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito às regras do IVA para a era digital.

⁵⁶ MOREIRA, Mafalda Coelho, 2015 “O IVA nos Serviços Prestados por via Eletrónica”, p. 268

Execução n.º 282/2011 do Conselho, os serviços prestados por via eletrónica através de plataformas em linha são prestados pela plataforma e não pelo prestador de serviços.

Este facto é significativo, uma vez que elimina quaisquer ambiguidades sobre a responsabilidade em matéria de IVA das plataformas em linha que facilitam os serviços prestados por via eletrónica.

Assim as plataformas serão obrigadas a liquidar IVA sobre todos os montantes pagos pelos clientes, e não apenas sobre uma parte dos mesmos.

Nesta medida, uma plataforma que preste serviços eletrónicos, nestes moldes, a consumidores estabelecidos em Estados-Membros da UE, deverá cobrar aos consumidores o IVA à taxa do Estado-Membro respetivo, e entregar esse montante de IVA a esse Estado-Membro (em princípio, via OSS)⁵⁷.

1 b) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C

O termo “plataforma digital” exprime a mesma ideia da interface eletrónica que o CIVA na alínea o), n.º 2 do artigo 2º define como “*um mercado, plataforma, um portal ou outro meio similar*”. Segundo o ofício circularizado n.º 30239 “*o conceito de interface eletrónica é também utilizado para designar o sujeito passivo que opera um sítio Web, um portal, uma porta de ligação, um mercado, uma interface de programação de aplicações (IPA) ou outros meios similares*”.

As plataformas eletrónicas têm um papel a desempenhar na cobrança do IVA. Podemos ter vários cenários em que há situações que é a própria plataforma que tem de cobrar o IVA e o entregar. A plataforma regista-se num balcão único, num país da UE e entrega mensalmente ou trimestralmente o imposto que cobrou aos consumidores.

Como vimos no caso da intermediação por plataformas no setor dos serviços, a solução mais simples, para a cobrança, é tornar as plataformas como sujeitos passivos de IVA.

Esta foi efetivamente a abordagem adotada pelo legislador europeu, logo desde julho de 2021, no que respeita à tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C. As plataformas vão ser consideradas como sujeitos passivos quando “facilitem” as seguintes operações:

1. “*Vendas à distância de bens importados cujo valor intrínseco não seja superior a 150 euros;*
2. “*Vendas na Comunidade quando o fornecedor dos bens seja um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade*”⁵⁸.

Importa referir que existe a presunção do estatuto do fornecedor que indica que a mera ausência do número de identificação IVA não significa automaticamente que o fornecedor dos bens não seja um sujeito passivo. No entanto, se o fornecedor indicar à interface eletrónica que está a atuar como uma pessoa que não é sujeito passivo, a interface deve considerá-lo como tal, com a ressalva de que a interface deve ter um processo de

⁵⁷ Cfr. para maiores detalhes o Acórdão do TJUE C-695/20 (Fenix International).

⁵⁸ Cfr. n.º 9 e 10 do CIVA.

verificação para avaliar se as transmissões de bens não atribuem ao fornecedor a qualidade de sujeito passivo.

Quanto ao adquirente, a presunção é que, salvo se a interface eletrónica possuir informações em contrário, se durante o processo de registo/subscrição o adquirente não fornecer o número de identificação IVA, a interface eletrónica deve tratá-lo como uma pessoa que não é sujeito passivo. É mencionado que embora o número de identificação IVA não seja uma condição prévia indispensável para ser um sujeito passivo, constitui um elemento de prova importante do estatuto desse sujeito.

O termo “facilitar” está definido no Regulamento de Execução e contém uma delimitação positiva e negativa.

O Regulamento de Execução do IVA⁵⁹ prevê no artigo 5.º B, para efeito da aplicação dos n.ºs 9 e 10 do artigo 3.º do CIVA, que se entende por facilitar *“a utilização de uma interface eletrónica para permitir, a um adquirente e a um fornecedor que coloque bens à venda através dessa interface eletrónica, estabelecerem contactos que resultem numa transmissão de bens através da referida interface eletrónica”*.

Facilitar envolve um processo mais intuitivo, acessível e eficiente para os usuários. Pode incluir o design intuitivo, navegação clara, instruções claras e compreensíveis por forma aos adquirentes iniciarem um processo de compra de bens e os fornecedores anuírem por intermédio da plataforma. A interface auxilia todo o processo de encomenda de bens e do respetivo pagamento.

O segundo parágrafo do artigo 5.º B do Regulamento de Execução mostra-nos que não se considera que a interface eletrónica está a facilitar a transmissão de bens quando:

- *“Não fixar, direta ou indiretamente, nenhum dos termos e condições em que é efetuada a transmissão de bens”*; e
- *Não participar, direta ou indiretamente, na aprovação da cobrança ao adquirente do pagamento efetuado*; e
- *Não estiver direta ou indiretamente, envolvida na encomenda ou na entrega dos bens”*.

Se uma plataforma não facilita a transação ou não cumpre com estes requisitos de forma cumulativa não podemos dizer que as mesmas são sujeitos passivos de IVA. Para que a plataforma possa dizer que não está a facilitar a transação, tem que demonstrar que os três pontos acima referidos não se verificam cumulativamente. Basta que um dos requisitos não se verifique para considerarmos que a plataforma está a facilitar a transação.

O regulamento de execução, no parágrafo 3º do artigo 5º B, exclui alguns serviços aos quais não se deve aplicar a ficção de que a plataforma eletrónica é um sujeito passivo designadamente: *“O processamento dos pagamentos relacionados com a transmissão de bens; e/ou a promoção ou a publicidade dos bens; e/ou o reencaminhamento ou a*

⁵⁹ Regulamento de execução 2019/2026 de 21 de novembro de 2019 que altera o regulamento de execução nº 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e os regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens.

transferência de adquirentes para outras interfaces eletrónicas onde os bens são colocados à venda, sem qualquer intervenção adicional na entrega.”

Ao considerarmos a plataforma como sujeito passivo, cria-se uma ficção jurídica, com a criação de duas transações para efeitos de IVA, cuja explicação consta clara no ofício circulado 30239/2021, ou seja, *“da ficção jurídica introduzida nos n.ºs 9 e 10 do artigo 3.º do CIVA resulta a transformação de uma única operação (B2C) em duas operações distintas: uma operação B2B entre o fornecedor e a interface eletrónica e uma operação B2C entre esta e um consumidor final. A interface eletrónica fica sujeita às obrigações do imposto que decorram da realização das referidas operações”*. Em ambos os casos se considera que a plataforma adquiriu e vendeu os bens mas, na realidade não é o que ocorre no contrato pois, o contrato de compra e venda é celebrado entre as partes. Em suma, a lei cria esta ficção de duas transações somente para efeitos de IVA.

Há modificações na abordagem do comércio eletrónico por intermédio da interface eletrónica relativamente às obrigações fiscais, isenções e regras especiais para determinar o facto gerador e a exigibilidade do imposto. Estas mudanças visam adaptar a legislação fiscal para lidar com as complexidades das transações digitais, considerando as diferentes fases da operação e as partes envolvidas.

As alterações podem afetar o momento em que o imposto é devido. O facto gerador e a exigibilidade do imposto podem ser determinados com base na confirmação do pagamento do adquirente⁶⁰, independentemente do momento do pagamento efetivo. O regulamento de execução vem definir que o facto gerador é o momento em que o pagamento foi aceite⁶¹.

Foi introduzida a isenção específica da alínea x), aditada ao n.º 1 do artigo 14.º aplicável as transmissões de bens às interfaces eletrónicas efetuadas por fornecedores não estabelecidos na Comunidade. Trata-se de uma isenção completa que confere o direito a dedução do imposto pago a montante na compra ou importação dos bens nos termos da subalínea i), alínea b), do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, ou seja, o fornecedor que está a transmitir a plataforma, beneficia de uma isenção nesta venda.

Na ficção jurídica estabelecida pela Lei, onde se ficcionam duas transações, B2B e B2C, considera-se que na transação B2B há uma transmissão de bens sem transporte e na transação B2C há uma transmissão com transporte para efeitos de IVA.⁶²

Além da ficção jurídica, as plataformas eletrónicas são obrigadas a conservar registos das operações e disponibilizar os registos aos EM e também é-lhes imputável uma responsabilidade solidária caso se chegue a conclusão que tinham ou deveriam ter conhecimento que o prestador não tinha entregado o imposto⁶³.

O artigo 80.ºA, adicionado ao CIVA, estabelece a responsabilidade solidária da interface eletrónica pelo pagamento do IVA, juntamente com o fornecedor dos bens ou o prestador

⁶⁰ Artigo 7º n.º 16 “o imposto é devido e torna-se exigível na data em que o pagamento tenha sido aceite”

⁶¹ Artigo 41º A “a data em que a confirmação do pagamento, a mensagem de autorização de pagamento ou um compromisso de pagamento do adquirente que tenha sido recebido pelo fornecedor que vende bens através da interface eletrónica ou por sua conta, independentemente do momento em que é efetuado o pagamento efetivo do montante, consoante a data que ocorrer primeiro.”

⁶² Cfr. n.º 11 do artigo 3º do CIVA

⁶³ Cfr. artigo 52º do CIVA e artigo 63º C do Regulamento de Execução

dos serviços, quando estas interfaces permitem a venda de bens ou a oferta de serviços. Essa responsabilidade solidária é acionada quando a interface eletrónica tem ou deve ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não cumpre suas obrigações fiscais, sendo necessária uma notificação prévia pela AT ao sujeito passivo que disponibiliza a interface eletrónica.

Essa responsabilidade solidária produz efeitos apenas para operações realizadas após a notificação e é extinta caso a interface eletrónica assegure, no prazo de 30 dias a partir da notificação, que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços em incumprimento deixe de realizar operações por seu intermédio ou regularize a situação em falta. Essa medida visa incentivar as interfaces eletrónicas a garantir o cumprimento das obrigações de IVA por parte dos fornecedores ou prestadores de serviços que utilizam essas plataformas.

Além disso, conforme o n.º 4 do artigo 80.º A, os sujeitos passivos que disponibilizam interfaces eletrónicas sujeitas à obrigação prevista no artigo 51.º A são também solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto com os transmitentes dos bens ou prestadores de serviços que operam por seu intermédio, caso não observem a obrigação de disponibilização dos registos, conforme estipulado no n.º 2 do artigo 51.º A.

O CIVA, estabelece que os registos devem ser mantidos por um período de 10 anos⁶⁴ e devem ser disponibilizados sempre que necessário com a descrição fidedigna dos elementos essenciais como a descrição dos bens e serviços bem como os dados do fornecedor cujas prestações são facilitadas por intermédio da interface eletrónica⁶⁵.

Por forma a obter a informação sobre o que se está a passar nas plataformas digitais, encontram-se em fase de implementação a Diretiva CESOP e a Diretiva DAC7, já aprovadas pelo Conselho, que visam dar informação adicional as autoridades fiscais sobre as operações que ocorrem no meio digital, envolvendo plataformas.

O CESOP vai obrigar, os bancos, instituições de moeda eletrónica e outras instituições de pagamento regulamentadas, a registar e a comunicar dados transacionais de pagamentos transfronteiriços bem como registar todos os pagamentos feitos pelas plataformas digitais. É um sistema eletrónico central de informações sobre pagamentos com o objetivo de investigar suspeitas de fraude ao IVA.

A DAC7 vai exigir que as plataformas transmitam mais informação sobre as suas transações às autoridades fiscais.

Conforme mencionámos, está igualmente na mesa uma nova proposta legislativa que é o pacote ViDA, onde se propõe alterações adicionais à forma de tributar a nova economia em sede de IVA⁶⁶. Assim, o quadro legislativo continuará a evoluir nesta matéria.

⁶⁴ Cfr. artigo 51º A do CIVA

⁶⁵ Cfr. n.º 2 do artigo 54º C do Regulamento de Execução

⁶⁶ A análise em profundidade deste pacote legislativo ViDA extravasa o objeto desta tese.

2. Análise do regime tributário de Cabo Verde no que respeita à tributação da economia digital em sede de IVA

a) Considerações gerais

O processo de implementação do IVA em Cabo Verde começou em 1999. De notar que nos anos 90 houve, também, reformas da tributação direta, do património e a introdução de um novo Código Geral Tributário e do Código do Processo Tributário⁶⁷. A Lei de Bases estabelecia “*o Imposto sobre o Valor Acrescentado como um tipo plurifásico, não cumulativo, funcionando em geral pelo método indireto subtrativo, fracionando o pagamento pelos vários intervenientes no processo de produção e distribuição de bens e serviços, com a adoção do princípio do destino no comércio internacional, isentado totalmente as exportações e operações assimiladas e tributando as importações de bens nos mesmos termos em que tributa transmissões de idênticos bens, internamente produzidos.*”⁶⁸

A implementação do IVA em Cabo Verde, com algumas semelhanças ao IVA da UE, reflete adaptações à realidade cabo-verdiana. Este imposto sobre o consumo de bens e serviços, recomendado pelo FMI, é concebido para ser economicamente neutro, eficiente e mais simples do que o modelo da UE. A técnica da dedução e liquidação em cada fase do circuito económico, utilizando o método subtrativo indireto, visa proporcionar uma abordagem mais suave em termos fiscais. No entanto, é importante observar que esse método pode não se aplicar a sujeitos passivos beneficiários de isenções incompletas. Esta característica destaca a complexidade envolvida na implementação de isenções no contexto do IVA cabo-verdiano.

Segundo Clotilde Palma, “*o IVA cabo-verdiano apresenta-se como um modelo do tipo consumo, geral, que incide em todas as fases do circuito económico sobre bens e serviços, simples, existindo uma limitação do universo dos contribuintes do regime normal e uma maior amplitude de regimes especiais para pequenas e médias empresas.*”⁶⁹

b) A tributação das prestações de serviço por via eletrónica

Para os serviços prestados por via eletrónica, o legislador optou por tratar de forma indiferenciada os serviços prestados por via eletrónica por intermédio de um site ou página web e os serviços prestados por intermédio de uma plataforma digital. Trata-se de uma opção legislativa plausível face a simplicidade do sistema cabo-verdiano.

c) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C

Com a aprovação do Regime Especial do IVA no Comércio Eletrónico no Orçamento Geral do Estado para o ano de 2022 em Cabo Verde⁷⁰, nota-se a implementação de um modelo simplificado aplicado às vendas à distância e prestações de serviços com origem fora do território de Cabo Verde. Uma característica relevante é a igualdade de aplicação

⁶⁷ VASQUES, Sérgio, TRINDADE, Carla Castelo, 2014, Legislação Fiscal de Cabo Verde

⁶⁸ OLIVEIRA, Maria Odete, 2013, “O IVA Português e as reformas fiscais de Moçambique e Cabo Verde” p. 56

⁶⁹ PALMA, Clotilde Celorico, 2016, Estudos de IVA III, p. 198, publicado na Revista TOC nº 170

⁷⁰ Lei 4/X/2021- de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2022.

da lei para situações relacionadas com as vendas à distância, independentemente de serem intermediadas ou não por plataformas eletrónicas ou portais bem como a sujeitos passivos que prestam serviços eletrónicos.

A abordagem híbrida desse regime, visando uma tributação eficaz em transações online, demonstra a intenção de alinhar as práticas com padrões internacionais e seguir recomendações da OCDE. Essa iniciativa reflete o esforço para adaptar as regulamentações fiscais de Cabo Verde ao cenário atual do comércio eletrónico, proporcionando um ambiente mais equitativo e alinhado com padrões globais.

O regime inclui vendas à distância de bens com origem fora do território nacional, realizadas através de plataforma eletrónica, portal ou outra interface similar. Além disso, as prestações de serviços estão incluídas, desde que o prestador não tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional. Vale ressaltar que o regime não se aplica a remessas com valor superior a 10.000\$00 (dez mil escudos) ou que tenham por objeto bens sujeitos a imposto especial de consumo.

Este limiar de 10.000\$00 (dez mil escudos) corresponde a 99,69 €⁷¹, trata-se de uma delimitação negativa do âmbito de abrangência do regime especial do IVA no comércio eletrónico que vai de encontro com a regra da UE, no que respeita ao regime da venda à distância de bens importados que não se aplica a bens com valor intrínseco até 150 €. Por outras palavras, excluiu-se do regime do comércio eletrónico as pequenas remessas e bens sujeitos a IEC (Imposto Especial de Consumo).

A localização do comércio eletrónico⁷² refere-se ao local onde as transações online são consideradas realizadas para efeitos fiscais. Para Cabo Verde, pode depender de vários fatores, como a localização do adquirente, o estabelecimento estável do fornecedor ou a origem do pagamento. Em alguns casos, a localização do comércio eletrónico pode ser determinada pelo local de residência do consumidor, pela presença física do fornecedor ou pela origem do pagamento intermediado por instituição financeira. Essas considerações são frequentemente utilizadas para aplicar a legislação tributária adequada, como o IVA, a transações internacionais. Assim, para estar abrangido pelo regime, basta residir em Cabo Verde e, mesmo que resida noutro país também fica abrangido desde que o pagamento tenha origem em Cabo Verde. Ao estar coberto pelo regime, as remessas sujeitas a IVA não ficam sujeitas a IVA a título de importação.

No âmbito deste regime, o imposto é considerado “devido e exigível no momento em que o pagamento é autorizado pela instituição financeira”⁷³. Isso significa que a obrigação tributária nasce no momento em que a instituição financeira autoriza o pagamento relacionado com a transação em questão. O facto gerador não é o momento da disposição, não é o momento da emissão da fatura mas o momento do pagamento tal como na UE.

No contexto de Cabo Verde, os sujeitos passivos são as entidades que fazem parte da lista de grandes operadores de comércio eletrónico. A lista integra as entidades que ficam contempladas pelo regime especial e é elaborada pelo Ministério das Finanças, com base

⁷¹ Consulta realizada no site <https://www.bportugal.pt/conversor-moeda>, a 07/12/2023

⁷² Cfr. art.º 60º “as operações de comércio internacional previstas no artigo anterior, consideram-se realizadas em território nacional, sempre que o adquirente tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional ou o pagamento tenha origem no País ou seja intermediado por instituição financeira nele estabelecida.”

⁷³ Cfr. art.º 61º da Lei 4/X/2021.

em dados agregados fornecidos pelas instituições financeiras. A lista incluirá entidades fornecedoras de bens e serviços que tenham recebido os maiores pagamentos globais, seja por cartão de crédito, transferência bancária ou outro meio com a intermediação do sistema financeiro nacional. As instituições financeiras enviarão a informação necessária para a elaboração da lista ao Ministério das Finanças até o final de fevereiro, seguindo as especificações determinadas pelo Diretor Nacional das Receitas do Estado. A lista será compilada e divulgada pelo Ministério das Finanças até ao final de março de cada ano, estando disponível numa página eletrónica dedicada para esse propósito.

O processo proposto para a criação e implementação do regime inclui passos⁷⁴ que visam garantir a transparência e neutralidade fiscal no comércio eletrónico, promovendo a participação ativa e responsável dos fornecedores estrangeiros no cumprimento das obrigações fiscais em Cabo Verde.

O registo para os grandes operadores no comércio eletrónico em Cabo Verde segue um processo simplificado. Este é realizado por meio de uma página eletrónica especificamente criada para este propósito e deve ocorrer até ao termo do mês de junho posterior ao da divulgação da lista em que um grande operador se integre. O registo inclui informações mínimas, como identificação do sujeito passivo, domicílio, identificação fiscal no país de domicílio e área de atividade. Após o registo, é atribuído um número de identificação fiscal em Cabo Verde ao fornecedor não residente. Até ao termo do mês de julho, o Ministério das Finanças divulga publicamente a lista de grandes operadores que não procederam ao registo.

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime-regra estão obrigados a proceder à declaração simplificada de imposto trimestralmente. A declaração é feita em língua inglesa e/ou portuguesa, em formato eletrónico e deve conter informações mínimas, como o valor das operações tributáveis, as taxas aplicáveis e o imposto resultante. Os valores constantes na declaração podem ser expressos em moeda estrangeira e os sujeitos passivos devem apresentar a declaração no termo de cada trimestre do ano civil. O pagamento do imposto é realizado no mês seguinte ao termo de cada trimestre do ano civil e é feito através de transferência bancária para a conta especificada pelo Departamento Governamental responsável pela área das Finanças, com identificação do número de identificação fiscal do sujeito passivo.

⁷⁴ 1º Criação da Lista: As instituições bancárias recolhem informações sobre pagamentos com cartão de crédito relacionados a fornecedores estrangeiros de mercadorias e serviços online.

2º Transmissão Anual à DNRE: As instituições bancárias transmitem anualmente uma lista à Direção Nacional das Receitas do Estado (DNRE). A lista contém dados agregados sobre os principais destinatários dos pagamentos, sem incluir informações pessoais dos clientes.

3º Atualização Anual e Publicação: As listas são atualizadas anualmente e publicadas regularmente para refletir as tendências do comércio online.

4º Notificação e Registo Obrigatório: Os principais fornecedores estrangeiros identificados na lista são notificados para efetuarem o registo obrigatório. Um balcão dedicado, com suporte em um micro site específico, é disponibilizado para facilitar o registo.

5º Registo Simplificado: As empresas estrangeiras realizam o registo simplificado, cumprindo assim com as suas obrigações declarativas e fiscais. Após o registo, é atribuído um número de identificação fiscal.

6º Identificação Pública e Incentivos: Fornecedores que não procedem ao registo são identificados publicamente no micro site dedicado. A prática de "*name and shame*" é utilizada para incentivar o cumprimento por parte das empresas não residentes.

Nota-se que esta declaração de Cabo Verde é inspirada na declaração de balcão único da UE, que não tem IVA dedutível. Inclui apenas o valor tributável, a taxa e o imposto tal como no regime de OSS, isto é, apenas há imposto liquidado e não imposto suportado.

Para além das regras comuns já mencionadas, existe o regime supletivo em Cabo Verde, que se refere a um conjunto de medidas aplicáveis aos grandes operadores de comércio eletrónico que não procedem ao registo. A regra supletiva é a de retenção pelo Banco. As instituições financeiras nacionais que processam pagamentos para grandes operadores sujeitos ao regime supletivo são obrigadas a liquidar o IVA aos respetivos ordenantes. As mesmas retêm o IVA sobre pagamentos feitos com cartão de crédito a fornecedores não registados. O imposto incide sobre o valor dos pagamentos e é debitado pelas instituições financeiras aos seus clientes, juntamente com a contrapartida desses serviços. A obrigação entra em vigor a partir do mês de setembro seguinte à comunicação da lista de grandes operadores não registados. O imposto aplicado pelas instituições financeiras é integrado na sua declaração periódica de IVA, em anexo próprio e o Ministério das Finanças comunica, até julho, às instituições financeiras a lista dos grandes operadores que não efetuaram o registo.

Essa regra supletiva visa garantir o cumprimento das obrigações fiscais, mesmo na ausência de registo por parte dos fornecedores. Por outras palavras, visa garantir a cobrança eficaz do IVA em transações com grandes operadores não registados, colocando a responsabilidade de liquidação do imposto sobre as instituições financeiras que processam os pagamentos a esses operadores. O modelo proposto apresenta uma abordagem pragmática para lidar com fornecedores estrangeiros de comércio eletrónico que não procedem ao registo simplificado. Essa abordagem visa manter a eficiência na arrecadação fiscal e garantir que se execute mesmo quando os fornecedores não cumprem voluntariamente as obrigações de registo.

Se a plataforma não quiser cumprir com a sua obrigação, a parte do IVA fica logo retida nos bancos nacionais. As instituições financeiras fazem o pagamento e depois de o fazerem, retiram uma comissão por tratar do assunto e retêm o dinheiro do IVA que é para entregar ao Estado.

A implementação desse modelo pode oferecer eficiência na cobrança do IVA em transações de comércio eletrónico, proporcionando uma solução equilibrada entre simplicidade, neutralidade fiscal e estímulo ao registo por parte dos fornecedores.

O processo de registo visa simplificar o processo para os grandes operadores no comércio eletrónico, permitindo-lhes cumprir as obrigações fiscais em Cabo Verde de forma eficiente e transparente. Este procedimento simplificado, realizado por meio de uma página eletrónica dedicada, visa garantir a transparência e neutralidade fiscal. O prazo até o final de junho após a divulgação da lista proporciona uma janela adequada para que os grandes operadores cumpram essa obrigação. A divulgação pública da lista de operadores não registados, até o final de julho pelo Ministério das Finanças, reforça a transparência e incentiva o cumprimento das obrigações fiscais.

A opção por uma única taxa de IVA⁷⁵, independentemente da natureza dos bens ou serviços transacionados, é uma medida de simplificação. Essa abordagem simplifica o cálculo para as instituições financeiras, eliminando a necessidade de distinguir entre

⁷⁵ A taxa normal do IVA em Cabo-Verde corresponde a 15% conforme dispõe o nº 1 do artigo 17º do CIVA.

diferentes tipos de operações. Ao aplicar uma taxa uniforme, evita-se a complexidade de exigir que as instituições financeiras identifiquem a natureza específica dos produtos ou serviços envolvidos em cada transação, proporcionando assim uma simplificação significativa no processo de aplicação do IVA.

3. O novo regime da tributação do comércio eletrónico em sede IVA em Angola

a) Considerações gerais

Angola passou por uma trajetória de tributação do consumo onde se previa o Imposto sobre o Consumo (IC) sujeito a mudanças frequentes no ordenamento jurídico angolano. As alterações ao IC ao longo do tempo refletiam uma evolução nas políticas fiscais do país. Em termos gerais, o IC era qualificado como um imposto “*indireto, sobre o consumo, monofásico (sobre os produtores ou prestadores de serviços)*”⁷⁶.

O objetivo de substituir o IC pelo IVA refletiu uma tendência global e em Angola não foi diferente.

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado de Angola (doravante CIVAA) foi aprovado pela primeira vez no ano de 2019 com a Lei nº 7/19 de 24 de abril, cuja entrada em vigor estava prevista para julho de 2019, mas acabou por entrar em vigor a 01 de outubro 2019, de forma faseada. Esta Lei não englobou regras relativas ao comércio eletrónico. Angola possui, ainda, uma série de legislação avulsa, também com relevo para a aplicação do IVA, incluindo no campo do comércio eletrónico, tais como o Decreto Presidencial nº 312/18 de 21 de dezembro que aprova o Regime Jurídico de Submissão eletrónica dos elementos contabilísticos dos contribuintes, o Regime jurídico das faturas e dos documentos equivalentes regulado pelo Decreto Presidencial nº 292/18 de 03 de Dezembro, a Lei nº 23/11 de 20 de junho sobre as Comunicações Eletrónicas e dos Serviços da Sociedade de Informação, o Decreto Presidencial nº 202/11 de 22 de julho regulamento das Tecnologias e dos Serviços da Sociedade da Informação, o Decreto Presidencial nº 225/11 de 15 de agosto, regulamento Geral das Comunicações Eletrónicas entre outros.

O CIVAA sofreu algumas alterações pontuais, mas a abordagem legislativa específica à questão do comércio eletrónico apenas veio a materializar-se no passado mês de dezembro de 2023 com a aprovação da Lei nº 14/23 de 28 de dezembro.

Desde logo, foram introduzidas regras de localização para o comércio eletrónico no caso de vendas à distância⁷⁷ bem como é estabelecida uma isenção para a transmissão de livros em formato digital⁷⁸. Foram aprovadas novas regras sobre o regime simplificado cuja taxa de imposto corresponde da 7%, o que constitui um benefício uma vez que a taxa geral do IVA é de 14%⁷⁹.

Estão sujeitos ao regime simplificado, os sujeitos passivos com “*um volume de negócio ou operações de importação igual ou superior de Kz. 25.000.000.00 (vinte e cinco*

⁷⁶ MATOS, Catarina, BALONA, Catarina, (2015) “A transição para o IVA em Angola: Obstáculos e Oportunidades” p. 82.

⁷⁷ Cfr. nº 5 do artigo 9º do CIVAA.

⁷⁸ Cfr. alínea d), nº 1 do artigo 12º do CIVAA.

⁷⁹ Cfr. alínea a) e b), nº 1 do artigo 19º do CIVAA.

*milhões de kwanzas) e inferior a Kz. 350.000.000.00 (trezentos e cinquenta milhões de Kwanzas)”*⁸⁰. Referir que o parâmetro estabelecido, é aplicado anualmente, ou seja, corresponde ao ano civil e mesmo que o sujeito passivo opere a meio do ano ou ao longo do ano civil, o volume de negócios vai corresponder a um volume de negócios anual. O cálculo do volume de negócios é feito consoante a empresa tenha ou não contabilidade organizada. Quanto às obrigações declarativas e de faturação⁸¹ o regime simplificado estabeleceu uma periodicidade mensal para a remessa das informações por transmissão eletrónica. Existem, para o regime simplificado tal como para o regime geral, requisitos cumulativos que os sujeitos passivos devem ser cumprir nomeadamente os sujeitos estarem cadastrados na AT, possuírem um sistema válido de faturação e disporem de um sistema de submissão eletrónica de dados.⁸²

O apuramento do imposto, no regime simplificado, incide sobre aquisições de serviço provenientes do estrangeiro, ou seja, aplica-se a prestadores de serviço que não são residentes em Angola. Apura-se com base no volume de negócios cuja taxa a aplicar é sobre este volume. O volume de negócios refere-se ao total de vendas de bens e serviços realizados por uma empresa durante um determinado período e para o regime angolano inclui pagamentos antecipados, operações isentas e a adiantamentos⁸³.

Os sujeitos passivos do regime simplificado, têm direito a dedução em 10% do imposto suportado. O regime remete a dedução dos 90% à matéria coletável do imposto sobre o rendimento⁸⁴ e, não se aplicam exclusões a este regime⁸⁵.

O simples cadastro no regime simplificado, concede o direito de o Estado e os seus parceiros procederem a retenção na fonte desde que os pagamentos sejam feitos no sistema próprio do Estado conhecido como “Sistema Integrado de Gestão Financeira do Estado ou SIGFE⁸⁶”.

Foi introduzida uma cláusula de salvaguarda para os operadores que realizarem transações internacionais mas que não liquidaram o IVA, ou seja, a Lei estipula que, não existe qualquer penalização, para as transações realizadas antes da implementação do sistema de cadastro simplificado⁸⁷.

Outro marco importante, para Angola, foi a introdução da responsabilidade solidária dos intermediários e das plataformas digitais⁸⁸.

⁸⁰ Trata-se de um aditamento feito ao CIVAA que se refere ao artigo 69ºA que pretendeu estabelecer uma margem de aplicação do regime simplificado para os operadores do comércio eletrónico e os limiares estabelecidos correspondem de 27.333,07 euros a 382.663,05 euros segundo o conversor de moeda do Banco de Portugal disponível em <https://www.bportugal.pt/page/conversor-de-moeda>, consultado a 19 de fevereiro de 2024.

⁸¹ Cfr. artigo 69ºB CIVAA.

⁸² Cfr. nº 2 do artigo 62º do CIVAA.

⁸³ Cfr. nº 1 do artigo 69º C do CIVAA.

⁸⁴ Cfr. nº 4 do artigo 69º C do CIVAA. A remessa do direito à dedução para o imposto de rendimento constitui um entrave ao princípio da neutralidade por poder conduzir a distorções económicas.

⁸⁵ Cfr. nº 5 do artigo 69º C do CIVAA.

⁸⁶ Cfr. artigo 69º D do CIVAA.

⁸⁷ Artigo 77º do CIVAA. Frisar que desde a aprovação do novo regime do comércio eletrónico em Angola em dezembro de 2023, até ao presente momento não foram estabelecidas as regras ou o regime jurídico do sistema de cadastro simplificado dos sujeitos passivos não residentes.

⁸⁸ Cfr. artigo 50º CIVAA.

Importa aqui referir que para o comércio eletrónico internacional a Lei angolana, no artigo 5º do CIVAA, refere-se a um “*sistema de cadastro simplificado do comércio internacional*” contudo, este sistema não se encontra regulado.

b) A tributação das prestações dos serviços por via eletrónica

A referência a serviços prestados por via eletrónica, vem estipulada no CIVAA na alínea d) do nº 1 do artigo 12º quando se refere a transmissão de livros em formato digital. A lei angolana estabelece uma isenção simples para a transmissão de livros em formato digital, na medida em que não confere direito à dedução. Os sujeitos passivos, apesar de beneficiarem desta isenção, podem renunciar à mesma devendo permanecer no regime por um período de 5 (cinco) anos⁸⁹. Com a renúncia à isenção passa-se a liquidar e a deduzir o IVA.

A Lei refere-se a transmissão de livros em formato digital. Aqui há que fazer a distinção entre transmissões de bens efetuadas *online* e *offline*. A este respeito Clotilde Palma refere que “*na transmissão de bens on line a encomenda e a entrega são efetuadas através da Net, ou seja, a Net funciona como meio de transporte, pelo que estamos perante um bem digital. Na transmissão de bens offline, a encomenda do bem é efetuada através da Net mas a entrega é efetuada através dos canais tradicionais, pelo que o bem não perde as suas características originais, concretamente a sua natureza corpórea.*”⁹⁰

Deste modo, considera-se que a transferência por internet de um livro em formato digital, trata-se de uma prestação de serviço eletrónico.

Por exemplo, o Jornal de Angola quando é vendido na sua forma tradicional, ou seja, quando é vendido fisicamente tanto pelos postos de venda ou mediante a venda ambulante, qualifica-se em termos de IVA como uma transmissão de bens e, quando é vendido online qualifica-se como prestação de serviços porque perde a sua natureza de bem corpóreo.

Atualmente, para situações do género, em que existe a transmissão do bem *online* ou *offline*, a tributação é similar para ambas situações e aplicam-se as mesmas regras de localização, ou seja, há a tributação no destino.

c) A tributação da venda de bens transfronteiriça através da internet no cenário B2C

O nº 5 do artigo 9º do CIVAA estabelece regras relativas à localização das vendas de bens à distância.

No cenário B2C, Angola estabeleceu três critérios para que a operação se encontre localizada em território nacional para efeito de IVA;

- Considera-se que “*uma operação está localizada em território nacional quando os adquirentes dos bens tenham sede, domicílio ou estabelecimento estável em Angola*”;

⁸⁹ Cfr. alínea d), nº 1 do artigo 12º e nº 2 do artigo 12º, nº 4 do artigo 13º todos do CIVAA.

⁹⁰ PALMA, Clotilde Celorico, 2014, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEEF Internacional nº 1.

- Estabeleceu-se a regra da origem do pagamento. “*Quando o pagamento é feito por uma instituição financeira angolana ou outro organismo similar*”⁹¹, considera-se que a operação está localizada em Angola.
- A operação encontra-se localizada em Angola “*quando exista a intervenção do intermediário de uma instituição financeira estabelecida em Angola*”⁹².

d) Prestação intermediada por plataforma digital

A responsabilidade solidária dos intermediários bem como das plataformas digitais verifica-se quando estes tenham conhecimento ou devessem ter conhecimento de que a operação conduz a evasão fiscal⁹³ e, desta forma, o sujeito passivo perde o direito à dedução do IVA.

A responsabilidade solidária não ocorre quando se prove que o adquirente dos serviços ou o destinatário dos serviços pagou ao fornecedor o imposto devido, seja na sua totalidade ou em prestações⁹⁴.

Quando existe a intervenção de uma plataforma digital, “*a responsabilidade de liquidação do imposto*” é das “*entidades titulares e gestoras das plataformas digitais*”⁹⁵.

A Lei cria uma presunção ilidível, para determinar quando é que ocorre o conhecimento da fraude, referindo-se ao preço, ou seja, quando o preço a ser pago for inferior ao valor normal dos bens presume-se que há fraude⁹⁶.

Capítulo III - Aplicação a Angola das lições retiradas da análise dos regimes de IVA da UE e Cabo Verde

1. Propostas para Angola

Dada a experiência da UE e de Cabo Verde podemos elencar algumas características que se poderão aplicar para a tributação dos serviços eletrónicos, o regime a aplicar às vendas de bens à distância bem como o regime aplicável às plataformas digitais.

O regime angolano não define os serviços eletrónicos pelo que, deve ser introduzida a definição de serviços eletrónicos. Recomendaríamos uma definição baseada na aplicável na UE em que estejam essencialmente três requisitos incluídos na definição, mormente, que os serviços sejam prestados por intermédio da internet, que a prestação seja primordialmente automatizada e com uma intervenção humana mínima. É imprescindível que se delimite quais são os serviços abrangidos fazendo-se uma delimitação positiva e negativa. Adicionalmente, as regras de localização, para as prestações de serviço, devem estabelecer presunções da localização do destinatário dos serviços. Também aqui a

⁹¹ Quando se refere a organismos similares está-se a referir a casas de câmbio que são estabelecimentos especializados na compra e venda de moedas estrangeiras. Elas oferecem serviços de troca de uma moeda por outra e facilitam transações financeiras internacionais.

⁹² O intermediário da instituição deve estar devidamente registado para exercer a sua função.

⁹³ Cfr. artigo 50º CIVAA.

⁹⁴ Cfr. nº 3 do artigo 50º do CIVAA.

⁹⁵ Cfr. nº 6 do artigo 29º que nos remete para o nº 2 do artigo 20º ambos do CIVAA.

⁹⁶ Cfr. nº 5 e 6 do artigo 50º do CIVAA.

experiência europeia, nomeadamente os artigos 24.º-A e seguintes do Regulamento de Execução que abordámos nesta tese podem constituir uma inspiração de valor.

É interessante notar as semelhanças nas regras de localização para o comércio eletrónico entre Angola e Cabo Verde, que procuram simplificar a determinação da localização da operação. Em contraste, na União Europeia e em Portugal, as regras de localização são mais complexas. Esta complexidade deve-se, também, em grande medida, à necessidade de regular o funcionamento do IVA dentro do mercado interno europeu, uma especificidade europeia.

Outra regra similar aplicável tanto em Angola, Cabo Verde e UE é a opção pelo momento da exigibilidade do imposto no sentido de se considerar o imposto devido no “*momento em que o pagamento é autorizado*”⁹⁷.

Para o regime de vendas à distância, há a necessidade de introduzir o conceito de vendas à distância.

Cabo Verde estipulou uma lista que integra os sujeitos passivos que estão abrangidos pelo regime do comércio eletrónico e Angola remeteu para o sistema de cadastro simplificado. Põe-se então a questão de saber como vai funcionar o sistema de cadastro simplificado uma vez que a Lei é omissa.

Face ao contexto sócio económico que Angola vive em que o acesso à internet ainda é limitado, a opção de aplicar um regime simplificado tem a vantagem de conduzir a potenciais receitas de IVA.

Mediante um modelo simplificado, deve-se estabelecer um limiar para a aplicação do regime e a AT deve emitir orientações de funcionamento do regime de cadastro simplificado.

Por outro lado, havendo a distinção de relações B2B e B2C para efeito de cobrança de IVA, deve-se determinar quem são os sujeitos passivos de IVA para efeito do comércio eletrónico.

Para os sujeitos passivos não residentes, que realizem operações tributáveis em Angola e que não tenham sede, estabelecimento estável no território nacional, o CIVAA estabelece o dever de nomearem um representante fiscal. Para evitar a responsabilidade solidária, pelo pagamento do imposto, por parte do representante fiscal, as empresas multinacionais preferem não indicar o representante.

No que concerne as plataformas digitais, existe a necessidade de se introduzir um regime de responsabilização das plataformas digitais cujo objetivo é capacitar a AT de maior capacidade para execução na cobrança do IVA. Para tal, a AT deve emitir orientações específicas sobre o funcionamento das plataformas.

Quanto ao regime das plataformas digitais, constata-se que a questão do intermediário é muito debatida e põe-se em questão se é um critério plausível a ser aplicado face às dificuldades de haver um registo ou base de dados que demonstre que aquele intermediário está a agir em representação ou em nome da instituição financeira. Apesar

⁹⁷ Cfr. artigo 61º da Lei 4/X/2021 e alínea b) do nº 1 do artigo 11º do CIVAA.

do receio de fraude, é de louvar a introdução, no código, da responsabilidade solidária do intermediário previsto no artigo 50º do CIVAA.

Conclusões

Neste contexto, face ao regime do comércio eletrónico em Angola, chega-se as seguintes conclusões:

1. Vislumbra-se a necessidade de se criar um diploma próprio que regule o comércio eletrónico a par do CIVAA por se tratar de uma matéria específica e com algumas particularidades.
2. Recomenda-se a criação de uma estrutura tecnológica e legal para facilitar o cadastro simplificado e garantir o cumprimento das obrigações tributárias.
3. Recomenda-se a criação órgão competente para a certificação da assinatura eletrónica.
4. Para fortalecer a economia digital resiliente será necessário melhorar e consolidar as infraestruturas digitais, as plataformas digitais, os serviços financeiros digitais, o empreendedorismo digital e as competências digitais.
5. Na vertente da AT, criar uma área especializada para tratar questões sobre o comércio eletrónico bem como a capacitação dos funcionários adstritos para que façam um correto enquadramento jurídico.
6. Cooperação entre a AT e os órgãos estatais que tratam das estatísticas com o objetivo de obter dados fidedignos sobre as empresas que atuam no setor do comércio eletrónico.
7. O comércio eletrónico internacional deve seguir, como princípio base, o princípio da tributação no destino.
8. Introduzir o conceito de interface eletrónica e exigir que as plataformas digitais cobrem IVA nas prestações de serviço B2C.
9. Definir um conceito alargado de sujeito passivo que abarque as interfaces eletrónicas.
10. Sendo as plataformas sujeitos passivos de IVA, há a necessidade de manutenção dos registos por parte das plataformas digitais para servir de base de prova em caso de litígio.
11. Considerar o momento da confirmação do pagamento como fator determinante de exigibilidade do IVA em matéria de comércio eletrónico.
12. A regra de responsabilidade solidária das plataformas digitais é de suma importância para garantir a cobrança efetiva do IVA nas relações internacionais sendo de louvar a sua introdução no ordenamento jurídico angolano.
13. Deve-se estabelecer as regras atinentes ao sistema de cadastro simplificado onde conste as informações fiscais mais relevantes como informações sobre as transações, dados do cliente, detalhes do produto ou serviço, localização do cliente, o NIF e especificar o regime em que se encontra abrangido.

14. O sistema de cadastro simplificado de sujeitos passivos não residentes previsto no CIVAA deve incluir informações como a designação social da empresa, morada, contato da pessoa responsável pela interação com a A.T., website ou aplicativo móvel utilizado para negócios em Angola, e o número de identificação fiscal emitido pelo país da sede.
15. Necessidade de se efetuar o cadastro eletrónico no Portal da A.T., com a obrigação de fornecer informações em língua portuguesa e inglesa.
16. Atualizar e rever o alinhamento entre a Lei da Proteção de Dados de Angola e o Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados da União Europeia.
17. Introduzir na legislação angolana o conceito de prestação de serviços por via eletrónica. Recomendáramos uma definição baseada na aplicável na UE em que estejam essencialmente três requisitos incluídos na definição, mormente, que os serviços sejam prestados por intermédio da internet, que a prestação seja primordialmente automatizada e com uma intervenção humana mínima. É imprescindível que se delimite quais são os serviços abrangidos fazendo-se uma delimitação positiva e negativa. Esta definição deverá abranger, em particular, a intermediação de vendas efetuadas através de uma interface eletrónica, um sítio Web, domiciliação de páginas web, um portal, uma porta de ligação, um mercado, fornecimento de música, filmes e jogos de qualquer natureza, fornecimento de formação ou cursos à distância, fornecimento de sítios informáticos, disponibilização de bases de dados, manutenção à distância de programas e equipamentos informáticos ou eletrónicos, fornecimento de programas informáticos ou eletrónicos e respetiva atualização, fornecimento de imagens, textos e informações.
18. As regras de localização, para as prestações de serviço, devem estabelecer presunções da localização do destinatário dos serviços. Aqui a experiência europeia, nomeadamente os artigos 24.º-A e seguintes do Regulamento de Execução que abordámos nesta tese podem constituir uma inspiração de valor.
19. A venda de bens corresponde à transferência de mercadorias em operações de comércio eletrónico internacional. Quando os bens são enviados de um país para outro, podem estar sujeitos a impostos de importação. No caso de as vendas de bens já serem tributados em sede de IVA no âmbito do comércio eletrónico internacional, elas não devem ser novamente tributadas na importação, desde que haja prova da liquidação do imposto na fatura emitida pelo sujeito passivo não residente. Isso implica que, se o imposto já foi pago no país de origem, a importação para Angola não deveria ser sujeita a impostos adicionais.
20. Quanto às obrigações declarativas para sujeitos passivos não residentes em Angola, estes devem submeter trimestralmente a declaração do imposto, incluindo informações como o NIF, período fiscal, valor da operação, taxa de IVA e o montante do imposto a entregar. Estas obrigações podem ser dispensadas se não houver operações ativas no período.
21. Os sujeitos passivos não residentes abrangidos pelo regime devem realizar o pagamento do imposto trimestralmente, utilizando transferência bancária ou outra forma internacional. O pagamento pode ser efetuado em dólares norte-americanos

ou euros, conforme indicado na nota de liquidação emitida após a submissão da declaração e é necessário enviar o comprovativo da operação através do Portal da AT.

22. As faturas emitidas por sujeitos passivos não residentes devem incluir informações como nome, NIF angolano, endereço do fornecedor, além de dados sobre o adquirente, natureza e data das operações, valor tributável, taxa de imposto e montante do imposto. Essas faturas devem ser emitidas eletronicamente, seguindo as regras do país onde o sujeito passivo não residente está localizado.
23. A AT deve disponibilizar as taxas do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico em português e inglês, destacando bens e serviços tributados com taxas reduzidas. Deve publicar regularmente uma lista dos sujeitos passivos não residentes sem cadastro fiscal em Angola, enviando essa lista às Instituições Financeiras para cumprimento das obrigações.
24. As Instituições Financeiras Bancárias devem ser obrigadas a liquidar o IVA, mediante débito direto na conta do cliente ordenante, ao processar pagamentos para sujeitos passivos não residentes listados pela AT. O imposto liquidado deve ser entregue na declaração periódica da instituição financeira.
25. Impõe-se a criação de uma União Africana, tal como a UE, em que se estipulasse regras em sede de tributação do comércio eletrónico que fossem reger toda a África ou reger-se por um espaço único com parâmetros similares.
26. Criação de um Portal online a nível de África que assegure os pagamentos efetuados a nível do comércio internacional.

Bibliografia

ABREU, José Carlos, 2003, *Localização das Operações em Sede de IVA. Abordagem prática*, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

ALMEIDA, Daniel Freire e, 2015, *A Tributação do Comércio Eletrónico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*, Almedina Brasil, São Paulo.

BARR, Rosamund *et alii*, 2021, *E-commerce and EU VAT- Theory and Practice*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn.

CASTELLO, Melissa Guimarães, 2021, *Um Novo IVA? Os Tributos sobre o Consumo e a Economia Digital*, Editora Noeses Ltda., São Paulo.

COUTINHO, Clara Pereira, 2023, *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática*, 2ª edição - Reimpressão, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

DOESUM, Ad Van, *et alii*, 2020, *Fundamentals of EU VAT Law*, Second Edition, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn.

DOURADO, Ana Paula, 2022, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Edições Almedina, S.A, local de edição.

FERNANDES, Raquel Montes, 2015 “O Estabelecimento Estável em IVA na Era Digital- O Caso Welmory no Contexto do Beps”, in *Cadernos IVA 2015*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 323-350.

FERNANDES, Raquel Montes, 2019 “A Revolução na Tributação do E- Commerce”, in *Cadernos IVA 2019*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 305-334.

FERNANDES, Raquel Montes, 2020 “Plataformas Electrónicas e Prestações de Serviços de Pagamentos: Desafios do e-Commerce”, in *Cadernos IVA 2019*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 443-471.

FERNANDES, Eduardo, 2013, “Alterações introduzidas às regras de localização das prestações de serviço da UE em sede de IVA” *Revista TOC n° 156*, pp. 45-47.

GAMITO, Conceição, COSTA, Ana Raquel, PIRES, Joana Branco, 2017 “IVA e Economia Digital” in *Cadernos IVA 2017*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 195-219.

LAIRES, Rui, 2008, *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

LAIRES, Rui, 2010, “IVA A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010” in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n° 208*, pág. 146-155.

LAIRES, Rui, 2020, “Um Espaço Único de IVA na Europa: A Realização de um Sonho Antigo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 11, número 4 - Inverno*, pp.253-273.

MACHADO, Jónatas E.M., *et alii*, 2017, *Direito Fiscal Angolano segundo a Reforma de 2014*, 2ª Edição, Petrony Editora, Lisboa.

MARTA, Altair, 2022 “O Comércio Electrónico na “IVAngelização” de Angola: Comparação Descomplicada” in *Cadernos IVA 2022*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 39-60.

MARTINS, João Morgado, 2021, “A economia digital e os desafios da tributação em sede de IVA – o papel do Mini Balcão Único”, *Revista TOC n° 250*, pp. 61-63.

MATOS, Catarina, BALONA, Catarina, 2015, “A transição para o IVA em Angola: Obstáculos e Oportunidades”, in *Cadernos IVA 2015*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 79-107.

MOREIRA, Mafalda Coelho, 2015 “O IVA nos Serviços Prestados por via Electrónica” in *Cadernos IVA 2015*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 257-283.

OLIVEIRA, Maria Odete, 2013, “O IVA Português e as reformas fiscais de Moçambique e Cabo Verde”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n° 213. Vinte e Cinco Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, José Guilherme Xavier Basto, João Amaral Tomaz, Arlindo Correia, António Martins e Cidália Mota Lopes (organização), pág. 49-77.

PALMA, Clotilde Celorico, 2016, *Estudos de IVA III*, Edições Almedina SA, Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico, 2020, *Estudos de IVA V*, Edições Almedina SA, Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico, 2023, *Estudos de IVA VII*, Edições Almedina SA, Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico, 2014, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEEF Internacional n° 1, 6ª edição, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico, 2015, *O Imposto de Consumo em Angola. Edição Especial com o Novo Regulamento do Imposto de Consumo*, Cadernos IDEEF Internacional, n° 3, 2ª edição, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico, 2014, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo-verdiano*, Cadernos IDEEF Internacional, n° 4, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

PALMA, Clotilde Celorico, 2016, “A comunicação da Comissão Europeia relativa a um Plano de Acção sobre o IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 9, número 1- Primavera, pp.157-182.

PALMA, Clotilde Celorico, 2000, “A proposta de Directiva do IVA aplicável a serviços prestados via electrónica” *Revista TOC n° 8*, pp. 32-38.

PALMA, Clotilde Celorico, 2000, “O comércio electrónico – Algumas questões fiscais” *Revista TOC n° 1*, pp. 44- 53.

PALMA, Clotilde Celorico, 2003, “O IVA e as operações efetuadas via electrónica – alterações introduzidas através do Decreto-Lei n° 130/2003”, *Revista TOC n° 41*, pp. 22-23.

PALMA, Clotilde Celorico, “O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviço”, *Revista TOC* n.º 97, pp. 49-53.

PALMA, Clotilde Celorico, 2014, “O Sistema de IVA cabo-verdiano –características fundamentais”, *Revista TOC*. n.º 170, pp. 38-44.

PEREIRA, Gil Fernandes, 2008, IVA, *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)*, Gráfica de Coimbra, Lda.

PINTO, Miguel Silva, 2011, “Harmonização do IVA na União Europeia- Um Instrumento ou um obstáculo para o bom funcionamento do Mercado Interno?”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 427, Eugénia Lourenço e Dário Azevedo (coordenação), pág. 11-71.

REIS, Joana Maldonado *et alii*, 2021, *Código do IVA Angolano Anotado e Comentado*, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

REIS, Joana Maldonado, SOARES, Sara, 2022, “Era uma vez um IVA...Que virou o E-Commerce do Avesso”, in *Cadernos IVA 2022*, Sérgio Vasques (coordenador), Edições Almedina, S.A., Coimbra, pp. 197-228.

ROMEIRO, Rita Alexandra Vieira, 2001, *A Tributação das Plataformas Colaborativas em sede de IVA: Enquadramento e critérios norteadores*, Tese de Mestrado, Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

SANCHES, Saldanha j. L., GAMA, João Taborda da, 2010, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, 1ª edição, Wolters Kluwer, Portugal.

SILVA, Eduardo Sá e, 2018, “Regras de localização que constam no Código de IVA” *Revista TOC* n.º 221, pp. 38- 43.

VASQUES, Sérgio, 2015, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

VASQUES, Sérgio, TRINDADE, Carla Castelo, 2014, *Legislação Fiscal de Cabo Verde*, Edições Almedina, S.A., Coimbra.

Fontes Oficiais

European Commission - Annual Report on Taxation 2021. Review of taxation policies in the EU Member States.

ATAF- African Tax Administration Forum, 2020, Digital Economy & Cross Border transactions: VAT Policy and Administration considerations for African Countries, Pretoria, South Africa in www.ataftax.org (31.10.2023).

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20

Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkitfor-africa.htm>

OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

OCDE (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation ("The Collection Mechanisms Report")

OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>.

OCDE (2020), The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration ("The Sharing and Gig Economy Report")

OCDE (2020) Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy (2020)

OCDE (2021) Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods.

Comissão Europeia, 2020, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, Notas explicativas sobre as regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico.

Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, Luchetta, G., Giannotti, E., Dale, S. et al., VAT in the digital age – Final report. Volume 1, Requisitos de relatórios digitais, Serviço das Publicações da União Europeia, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/541384>

Legislação

Decreto-Lei 198/2012 de 24 de agosto - Estabelece medidas de controlo da emissão de faturas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 - conceito de serviços eletrónicos

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

Regulamento de execução (UE) 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019 que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens

Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto – Regimes especiais do IVA aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens

Cabo Verde

Lei 21/VI/2003 de 14 de julho – Lei que aprova o Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado

Lei n.º 4/X/2021- Lei que aprova o Orçamento do Estado para o ano económico de 2022 – prevê o regime especial do IVA no Comércio Eletrónico

Angola

Lei n.º 23/11, de 20 de Junho - Das comunicações eletrónicas e dos Serviços da Sociedade da Informação

Decreto Presidencial n.º 202/11, de 22 de Julho - Aprova o Regulamento das Tecnologias e dos Serviços da Sociedade da Informação. Contudo, exclui a matéria fiscal

Decreto Legislativo Presidencial nº 3-A/14 de 21 de outubro - Regulamento do Imposto sobre o Consumo

Decreto Presidencial nº 312/18 de 21 de dezembro que aprova o Regime Jurídico de Submissão eletrónica dos elementos contabilísticos dos contribuintes

Lei n.º 7/19, de 24 de Abril - Aprova o CIVA e determina a sua entrada em vigor em 1 de Julho de 2019

Lei n.º 17/19, de 13 de Agosto - Altera o CIVA e determina a sua entrada em vigor em 1 de Outubro de 2019

Decreto Presidencial n.º 180/19 de 24 de Maio - Regulamento do CIVA

Decreto Presidencial n.º 292/18, de 3 de Dezembro - aprova o novo Regime Jurídico das Faturas e Documentos Equivalentes, revogando o antigo previsto no Decreto Presidencial n.º 149/13, de 1 de Outubro

Decreto Presidencial n.º 312/18 de 21 de Dezembro, que aprova o Regime Jurídico da Submissão eletrónica dos elementos contabilísticos dos contribuintes