



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Tratamento das Plataformas Digitais de Prestação de Serviços em sede de IVA

**O Pilar Dois do Pacote *ViDA* e a sua articulação com
o Acórdão *Fenix International* do TJUE**

Francisca de Almeida Pereira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2025



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Tratamento das Plataformas Digitais de Prestação de Serviços em sede de IVA

**O Pilar Dois do Pacote *ViDA* e a sua articulação com
o Acórdão *Fenix International* do TJUE**

Francisca de Almeida Pereira

Orientador: Professor Doutor Miguel Gonçalves Correia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025

EPÍGRAFE

*This above all: to thine own self be true,
And it must follow, as the night the day,
Thou canst not then be false to any man.*

- William Shakespeare (Hamlet)

AGRADECIMENTOS

A presente dissertação foi um dos grandes desafios da minha vida, que não teria conseguido concretizar sem o apoio de várias pessoas, a quem estendo, por este meio, a minha sincera gratidão.

Começo por agradecer ao meu orientador, Doutor Miguel Correia, pelos conhecimentos, disponibilidade e paciência ao longo de todo este processo. Nesta nota, queria expressar igualmente a minha gratidão à Doutora Madeleine Merkx, pelos valiosos conhecimentos amavelmente partilhados.

Em especial, quero agradecer à minha mãe, à minha avó Inhas e ao meu avô Zé, que são a minha casa e o meu pilar fundamental em todos os aspetos da vida – no foro académico ou qualquer outro – que acreditam em mim incansavelmente, do primeiro ao último segundo. Ao meu pai, às minhas irmãs, à tia Sandra, ao Nuno, ao Zézé, e a toda a minha restante família, por serem o meu porto de abrigo, onde encontrei sempre muito amor.

Ao meu Alexandre, a minha pessoa favorita – que é dizer muito – pelo amor, paciência, e propósito que sempre deu à minha jornada, por todos os gestos e palavras.

Aos meus amigos, os de sempre, e os que fiz pelo caminho, mas que para sempre ficarão, obrigado por acreditarem em mim e por serem paz. Neste sentido, uma especial palavra de carinho à Mariana, minha eterna companheira nesta jornada – sem ti não estava feito.

Por fim, ao Axl e à Ginger, por serem os meus pequenos ajudantes e a minha fonte inesgotável de carinho.

ADVERTÊNCIA

Aproveitamos a presente advertência para informar o leitor que quaisquer traduções de citações provenientes de fontes redigidas em idiomas distintos do português foram realizadas por nós, para efeitos da presente dissertação, sendo, portanto, da nossa inteira responsabilidade.

Abriu-se, todavia, uma exceção para as medidas do pacote *VAT in the Digital Age*, uma vez que se trata de uma fonte legislativa que, à data da escrita da presente dissertação, ainda não se encontrava disponível na sua versão oficial em português. Deste modo, optámos por deixar as citações em texto na sua versão original, em inglês, oferecendo, em sede de nota de rodapé, possíveis traduções em português – que foram, uma vez mais, realizadas por nós, para efeitos da presente dissertação, e são, portanto, da nossa inteira responsabilidade.

LISTA DE ACRÓNIMOS, SIGLAS E ABREVIATURAS

§ – Parágrafo

Ac. – Acórdão ou Acórdãos

Ac. Fenix – Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-695/20, de 28 de Fevereiro de 2023, *Fenix International Limited versus Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*.

Acordo de Saída – Acordo sobre a saída do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atómica

AG – Advogado Geral

Art./Arts. – Artigo/Artigos

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to Consumer*

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei 394-B/84, de 26 de Dezembro

Cfr. – Conferir

CJEU – *Court of Justice of the European Union*

Comissão – Comissão Europeia

Conselho – Conselho Europeu

Diretiva IVA – Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado

ECOFIN – *Economic and Financial Affairs Council*

EM – Estado/Estados-Membro

EU – *European Union*

Fenix – *Fenix International Limited*

HMRC – *Her/His Majesty's Revenue and Customs*

IBFD – *International Bureau of Fiscal Documentation*

I.e. – *id est*

Implementing Regulation 282/2011 – *Council Implementing Regulation (EU) n.º 282/2011*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

N.º / N.º s – Número/Números

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD – *Organisation for Economic Cooperation and Development*

OJ – Ordenamento Jurídico

P./Pp. – Página/Páginas

Regulamento de Execução 282/2011 – Regulamento de Execução (União Europeia) 282/2011, do Conselho

Regulamento de Execução 1042/2013 – Regulamento de Execução (União Europeia) 1042/2013, do Conselho, de 3 de Abril de 2014

Regulamento (UE) 904/2010 – Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2020, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

Sexta Diretiva – Sexta Diretiva 77/388/ CEE de 17 de Maio de 1977, do Conselho das Comunidades Europeias

Ss. – Seguintes

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

ViDA – *VAT in the Digital Age*

VAT – *Value Added Tax*

RESUMO

Os novos modelos de negócio, resultantes da crescente digitalização da Economia, trouxeram grandes desafios jurídicos e fiscais em quase todos os campos. O sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) não foi exceção, há muito se reconhecendo a necessidade de adaptar as normas tradicionais e torná-las capazes de lidar com o avançar dos tempos.

Em concreto, no seguimento do que já tinha sido feito para as transmissões de bens, mostrava-se imperativo regulamentar com maior rigor as plataformas digitais de prestação de serviços, encarando os seus desafios e peculiaridades. Neste sentido, surge o pilar dois do pacote *ViDA (VAT in the Digital Age)*, que tem como intuito dar resposta à necessidade de regulamentação e harmonização nesta matéria, introduzindo um novo regime de prestador presumido e uma nova regra de localização.

Paralelamente, no Acórdão *Fenix International*, o TJUE (Tribunal de Justiça da União Europeia) veio reconfirmar a validade do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, cujo intuito é a clarificação dos elementos de preenchimento de uma outra cláusula de prestador presumido, também esta concernente a intermediários (*inter alia*, plataformas) de prestações de serviços.

Posto isto, na presente dissertação, propomo-nos a analisar o paradigma atual da tributação em sede de IVA destas plataformas, com particular ênfase nestes dois considerandos que entendemos como essenciais – o pilar dois do pacote *ViDA* e o Acórdão *Fenix International*, do TJUE. Neste âmbito, passamos por um enquadramento das plataformas em si mesmas, um estudo comparativo dos regimes (existentes e a introduzir) das cláusulas de prestador presumido em sede de serviços, denotando as novas introduções em sede de regras de localização (em contexto e substância) e abordando, por fim, a aplicação prática da cláusula existente no Acórdão *Fenix International*.

Concluímos enfatizando os méritos destes dois avanços na mudança de paradigma da tributação das plataformas de prestação de serviços em sede de IVA, salientando, não obstante, a existência de questões que requerem clarificação adicional.

Palavras-Chave: IVA, *ViDA*, *Fenix International*, Intermediários, Plataformas Digitais de Prestação de Serviços, Cláusulas de Prestador Presumido, Regras de Localização.

ABSTRACT

The new business models resulting from the increasing digitalization of the economy have presented major legal and tax challenges in almost all areas. The Value Added Tax (VAT) system was no exception, and the need to adapt the traditional rules to the changing times has been recognized for long.

In particular, following on from what had already been done for the supplies of goods, it was imperative to better regulate the taxation of digital platforms for the supply of services, addressing their challenges and peculiarities. In this regard, pillar two of the ViDA package was created, with the purpose of responding to the need for regulation and harmonization in this matter, introducing a new deemed supplier regime and a new place of supply rule.

In parallel, in the Fenix International Case, the CJEU (Court of Justice of the European Union) reconfirmed the validity of Article 9a of the Implementing Regulation 282/2011, which serves the purpose of clarifying the elements needed to fulfil another deemed supplier clause – a clause that also concerns intermediaries (*inter alia*, platforms) in the supply of services.

As such, in this dissertation, we set out to analyze the current paradigm for these platforms regarding VAT taxation, with particular emphasis added on two considerations that we consider essential – pillar two of the ViDA package and the CJEU's Fenix International ruling. In this regard, we go over a framework of the platforms themselves, a comparative study of the regimes (existing and to be introduced) of deemed supplier clauses regarding services, outlining the new introductions in terms of place of supply rules and, lastly, addressing the practical application of the existing clause in the Fenix International Case.

We conclude by highlighting the merits of these two advances in the paradigm shift in the taxation of service supplier platforms regarding VAT, while noting, nonetheless, the existence of issues that require further clarification.

Key words: VAT, ViDA, Fenix International, Intermediaries, Digital Platforms for the Supply of Services, Deemed Supplier Clauses, Place of Supply Rules.

ÍNDICE

1. Introdução.....	13
1.1. Natureza do Problema.....	13
1.2. Delimitação do Objeto e Notas Metodológicas.....	13
1.3. Estrutura da Dissertação.....	14
2. Plataformas Digitais de Prestação de Serviços.....	15
2.1. Plataformas – Enquadramento.....	15
2.2. Modalidades de Intermediação no Âmbito do IVA.....	16
3. Presente e Futuro: <i>Platform Economy</i> – Segundo Pilar do <i>ViDA</i>	19
3.1. Visados, Intuitos e Fundamentos.....	19
3.2. Cláusulas de Prestador Presumido.....	20
3.2.1. O Presente – Artigo 28º da Diretiva IVA.....	21
3.2.2. O Futuro – Artigo 28º-A da Diretiva IVA.....	26
3.3. Regras de Localização – As Clarificações do Artigo 46º-A da Diretiva IVA.....	32
3.3.1. Contexto.....	32
3.3.2. Substância.....	33
3.4. Artigo 28º <i>versus</i> Artigo 28º-A da Diretiva IVA – Visão de Conjunto	35
3.5. Análise Crítica.....	37
4. O Papel do Caso <i>Fenix International</i> no <i>Status Quo</i> da Tributação dos Serviços Eletrónicos Prestados por Plataformas Digitais.....	39
4.1. Enquadramento e Contextualização do Caso <i>De Per Si</i>	39
4.1.1. Os Factos – Questão Contenda.....	40
4.2. Entendimento do Tribunal.....	42

4.3. Consequências Práticas do Caso.....	46
5. Conclusões.....	47
6. Bibliografia	50

1. Introdução

1.1. Natureza do Problema

A digitalização parece, a este ponto, estar a alcançar todas as vertentes da economia e da sociedade¹. No IVA, este impacto da Era Digital também se fez sentir, apresentando desafios complexos às normas tradicionais.

É inegável que as plataformas digitais são um dos maiores impulsionadores do crescimento do mercado digital². Naturalmente, este domínio das plataformas no digital também se estendeu aos dois bastiões fundamentais da incidência do IVA – transmissões de bens e prestações de serviços – e rapidamente foram surgindo *sites* como a *Amazon* e a *Airbnb*, cujo intuito passa pela agilização e facilitação do acesso a estas operações a um espectro cada vez maior de utilizadores.

A regulamentação aplicável à intervenção das plataformas na intermediação das transmissões de bens já se encontra bastante clarificada³. A mesma afirmação não poderá, contudo, ser feita a respeito das prestações de serviços.

Não obstante, recentemente, foram dados dois grandes passos no sentido da clarificação e regulação deste tipo de plataformas digitais – a prolação do Ac. *Fenix*⁴ do TJUE e a adoção do pacote legislativo *ViDA*. Neste contexto, esta dissertação propõe-se a delinear o *status quo* da tributação em sede de IVA das plataformas digitais de prestação de serviços, identificando áreas de certeza e incerteza, com particular ênfase na apreciação do impacto destes dois acontecimentos na definição do rumo futuro na matéria.

1.2. Delimitação do Objeto e Notas Metodológicas

Foi neste panorama de relativa incerteza que surgiu o Ac. *Fenix*. A notabilidade do caso em questão advém da sua confirmação da responsabilidade das plataformas digitais que intermedeiam prestações de serviços pelo IVA atinente à totalidade dos valores pagos pelos clientes, através da reconfirmação da validade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011. Pela sua centralidade para o objeto de estudo desta dissertação, este caso ocupará um lugar central na sua sistemática.

¹ OECD (2024), p. 11 e ss.

² MALDONALDO, Joana e SOARES, Sara (2022), pp. 198-199.

³ Como tal, não será abordada a regulação das plataformas digitais de transmissão de bens neste estudo. Para mais informações sobre o tema, *vide* POLLAK, Christina (2022).

⁴ Ac. do TJUE, Caso C-695/20, 28 de fevereiro de 2023.

Adicionalmente, com o objetivo de conformar o sistema do IVA⁵ à realidade que este serve, surge, proposto pela Comissão, o pacote legislativo *ViDA*⁶, composto por três pilares – a modernização das obrigações de reporte, a clarificação e reforço da regulação da *platform economy*, e a melhoria e expansão dos sistemas de balcão único, para minimizar a necessidade de registos em múltiplos Estados-Membro (EM), respetivamente. O pilar dois trará alterações significativas, com o intuito de findar a desigualdade e distorção de concorrência no seu escopo e clarificar a controversa classificação dos serviços de facilitação. A presente dissertação focar-se-á somente neste pilar, evitando-se a descrição e avaliação das restantes medidas do pacote legislativo.

1.3. Estrutura da Dissertação

Assim, podemos afirmar que o panorama atual de alterações na tributação das plataformas digitais de prestação de serviços nos chega por duas vias – o Ac. *Fenix*, e o pilar dois do *ViDA*, que serão os grandes protagonistas do presente estudo, em que se pretende expor, em contexto e substância, o seu impacto na tributação em sede de IVA destas plataformas.

Posto isto, a presente dissertação iniciará com uma contextualização sobre o papel das plataformas enquanto intermediárias nas operações em sede de IVA. Avançar-se-á, então, para o estudo da *platform economy* do *ViDA* nos seus elementos de relevo, enquadrando, primeiramente, as cláusulas de prestador presumido já existentes e as que foram introduzidas por este pacote legislativo e, em seguida, as clarificações em matéria de localização. Terminamos com a análise do Ac. *Fenix*, em que se evidencia a importância prática do regime de prestador presumido, demonstrando-se como o TJUE confirma, sem margem para dúvidas, a validade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, e se avaliam as respetivas consequências.

⁵ Neste estudo, qualquer referência a ‘IVA’ respeita ao IVA harmonizado na UE (União Europeia).

⁶ O pacote *ViDA*, composto por alterações à Diretiva IVA, ao Regulamento de Execução 282/2011 e ao Regulamento (UE) 904/2010, foi formalmente adotado a 11 de março de 2025 pelo *ECOFIN* (*Economic and Financial Affairs Council*), órgão que tinha chegado a acordo e aprovado o texto final a 5 de novembro de 2024. Até à data de escrita da presente tese, não se encontravam publicados os respetivos textos oficiais, pelo que a análise se baseia nas versões sobre as quais se chegou a acordo.

2. Plataformas Digitais de Prestação de Serviços

2.1. Plataformas – Enquadramento

As plataformas desempenham um papel de incontornável relevo no mercado digital. No entanto, as suas dimensões quantitativa e qualitativa tornam a sua compreensão e regulação particularmente complexas. Denotamos que até a nível de tipologia é possível encontrar múltiplas classificações, desde tipologias funcionais (amplas ou estritas), a tipologias baseadas no utilizador, até às baseadas no tipo de dados estatísticos recolhidos pela plataforma, *etc.*⁷.

Acresce que a noção que se pretende traduzir com a expressão ‘plataforma digital’ conhece várias denominações e definições. No que às denominações respeita, encontramos referências, *inter alia*, a interface eletrónica, portal, plataforma e mercado⁸. A utilização destes termos de forma genérica e indistinta intensifica a confusão que por si só já rodeia o tema, adensada pela diminuta orientação por parte de entidades como a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e a Comissão no que respeita à terminologia e ao estabelecimento de uma definição concreta que se enquadre em específico ao IVA na UE – questão que já foi levantada por vários autores⁹.

Entendemos, contudo, para efeitos do presente estudo, que os termos *supra* enumerados são tendencialmente empregados, neste contexto, com a pretensão de designar um meio eletrónico através do qual se intermediam ou *facilitam* transações, designadamente, transmissões de bens e prestações de serviços¹⁰, entre duas ou mais partes distintas, mas interdependentes¹¹.

Posto isto, sublinhamos que nos iremos debruçar sobre uma tipologia específica de plataformas, devido ao valor fundamental das mesmas para o tema em apreço. Falamos, com efeito, das plataformas multilaterais¹² (*multi-sided platforms*), modelos de negócio com três ou mais intervenientes, em concreto, uma plataforma e dois (ou mais) conjuntos de utilizadores.

Os conjuntos de utilizadores, apesar de distintos, são interdependentes. Nas operações em causa, será incumbência da plataforma a facilitação ou intermediação de transações em que

⁷ Cfr. OECD (2019), pp. 60-69.

⁸ *Vide* Art. 14º-A da Diretiva IVA.

⁹ Por exemplo, BARRETO, Isabella (2024), pp. 339-341.

¹⁰ MATESANZ, Fernando (2023), pp.112-113.

¹¹ Para efeitos do presente estudo, menções a ‘plataforma’, poderão ser feitas em referência à plataforma em si, ou ao sujeito passivo que a opera, dependendo do contexto. Seguimos, neste sentido, o exemplo da Comissão, nas suas “Notas Explicativas Sobre as Regras em Matéria de IVA para o Comércio Eletrónico” (2020), p. 9.

¹² OECD (2018), pp. 26-34. Cumpre-nos mencionar que dentro destas, o modelo de negócios mais comum é o das plataformas trilaterais (*three-party platforms*), cujos intervenientes são a plataforma e dois conjuntos de utilizadores.

uma das partes, nomeadamente, o fornecedor subjacente “[...] oferece acesso ou transfere ativos, recursos, tempo e/ou competências, bens e/ou serviços à outra parte [...]”¹³. Geralmente, a contrapartida que terá de ser paga pela contraparte, o cliente, será de cariz monetário e a plataforma cobrará uma comissão sobre esta contraprestação pela intermediação ou facilitação da transação¹⁴. Salientamos que tanto o fornecedor como o cliente poderão ser sujeitos passivos¹⁵ ou não.

2.2. Modalidades de Intermediação no Âmbito do IVA

Aqui chegados, cumpre-nos determinar qual é o papel desempenhado pelas plataformas nestas operações – poderão ser apenas o meio eletrónico através do qual um cliente acede aos bens ou serviços providenciados pelo fornecedor subjacente; poderão agir em seu nome e por sua própria conta¹⁶; ou efetuar um verdadeiro serviço de intermediação entre as duas outras partes, situação que, em última instância – e determinadas circunstâncias – poderá levar a que se presuma que foi a própria plataforma a prestar o serviço em questão, para efeitos de IVA, como *infra* exposto.

Neste âmbito, podemos afirmar que – não obstante não providenciar qualquer definição¹⁷ do termo – a Diretiva IVA distingue, na prática, dois tipos de intermediários.

Distinguem-se, assim, os intermediários que agem em seu nome mas por conta de outrem¹⁸ e os intermediários que agem no nome e por conta de outrem¹⁹, sendo que as duas tipologias “[...] não são apenas mutuamente exclusivas, são ainda integralmente abrangentes, no sentido de que um intermediário que intervenha na cadeia de abastecimento deverá necessariamente enquadrar-se numa das duas categorias mencionadas [...]”²⁰.

¹³ Vide, neste sentido, a definição de *Platform Economy* em ECONOMISTI ASSOCIATI *et al.* (2022), p. 21, e EUROPEAN COMMISSION (2022) – Commission Staff Working Document: *Impact Assessment Report*, p. 5.

¹⁴ A contraprestação da plataforma poderá ser monetária ou em espécie (explícita ou implicitamente) – cfr. ECONOMISTI ASSOCIATI *et al.* (2022), p. 19. Não obstante, enfatiza-se que tem de existir [contraprestação], caso contrário não estaremos perante uma operação tributável em sede de IVA – vide MERKX, Madeleine, *et al.* (2023), p. 135.

¹⁵ Entende-se aqui sujeito passivo na aceção do Art. 9º n.º 1 da Diretiva IVA e Art. 2º do CIVA (Código do IVA). Sobre o cumprimento dos requisitos de sujeito passivo por parte da própria plataforma, tema hoje esclarecido, vide DA SILVA, Ana Moreira (2023), p. 77.

¹⁶ Agentes em seu nome e por sua conta são operadores próprios (*proprietary traders*), cfr. ZECHNER, Lily (2022), pp. 171-172.

¹⁷ Cfr. BERETTA, Giorgio (2019), pp. 245-246.

¹⁸ Art. 28º, Art. 14º n.º 2 alínea c) e Art. 14º-A da Diretiva IVA.

¹⁹ Art. 46º da Diretiva IVA.

²⁰ Cit. BERETTA, Giorgio (2019), pp. 245-246.

Notavelmente, a denominação que tende a ser atribuída aos intermediários que agem em nome e por conta de outrem é “*disclosed agents*”²¹. No nosso entendimento, a pesquisa sugere que no contexto do OJ (Ordenamento Jurídico) português, o termo que de forma mais rigorosa traduz o conceito em causa é “agente”²², razão pela qual será o que usaremos doravante.

No que aos intermediários que agem em seu nome mas por conta de outrem respeita, a denominação que tende a ser atribuída pela doutrina em contexto de IVA é “*undisclosed agents*”²³. Sugere a investigação que o termo que de forma mais rigorosa representa o conceito no OJ nacional é “comissário”²⁴, razão pela qual uma vez mais será, portanto, a nomenclatura que adotaremos.

Não obstante aparentar ser de simples compreensão, a distinção prática entre agente e comissário apresenta complexidades. Contudo, é fulcral que seja feita, já que as consequências práticas da classificação são significativas.

Primeiramente, para que se possa distinguir os conceitos, terá de se ter em atenção as transações entre as partes, nomeadamente, como interagem entre si. Neste sentido, serão relevantes a relação interna – *i.e.*, a que se desenvolve entre o fornecedor subjacente e a plataforma – e a relação externa – a que se desenvolve entre a plataforma e os clientes²⁵.

A dinâmica da relação interna diz-nos por conta de qual das partes é que corre cada transação que ocorre, portanto, por conta de qual das partes é que correrá o risco económico associado às operações em causa.

Estas informações, conquanto mantenham a sua importância, não terão, na presente dissertação, a importância que apresenta a relação externa, que determinará em que nome é que está a agir a plataforma, constituindo, portanto, o fator decisivo para podermos proceder à distinção entre os conceitos de agência e comissão.

²¹ “*Disclosed agents*” advém do OJ britânico, e é utilizado pela maioria dos autores para designar este tipo de intermediários – cfr. DOESUM, Ad van, *et al.* (2020), p. 213.

²² Não obstante o termo não ser utilizado especificamente no que respeita à legislação de IVA no OJ português, existe legislação que tem como intuito regulamentar o contrato de agência ou representação comercial, o Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de julho.

²³ “*Undisclosed agents*” também advém do OJ britânico, e é igualmente utilizado de forma muito dominante neste contexto, *Vide* DOESUM, Ad van, *et al.* (2020), p. 213. Acresce que a AG (Advogada-Geral) Kokott, no §41 do seu entendimento de 24 de Fevereiro 2005 relativo ao Caso C-305/03 do TJUE, afirmou que a formulação mais correta seria “agente de um fornecedor não divulgado” ao invés de “agente não divulgado”, já que quem fica por divulgar ao cliente não é o agente mas o fornecedor subjacente.

²⁴ De igual forma, o termo não é utilizado com esta especificidade na legislação conexa ao IVA, mas tem definição no OJ nacional no art. 266º do Código Comercial: “Dá-se contrato de comissão quando o mandatário executa o mandato mercantil sem menção ou alusão alguma ao mandante, contratando por si e em seu nome, como principal e único contraente.” (sublinhados nossos).

²⁵ Cfr. ZECHNER, Lily (2022), p. 173.

Ademais, refira-se que em determinadas circunstâncias, será ainda necessário analisar se a relação externa cumpre certos contornos, por forma a que seja possível proceder à distinção em causa – falamos de situações como as do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, *infra* desenvolvido em extensão.

3. Presente e o Futuro: *Platform Economy* – Segundo Pilar do *ViDA*

3.1. Visados, Intuitos e Fundamentos

Em 2022, a Comissão apresentou o esperado pacote *ViDA*, cujo intuito geral é a modernização e simplificação das regras de IVA, por forma a capacitá-las para enfrentar os desafios da Era Digital²⁶. O resultado foi um dos mais revolucionários pacotes de medidas legislativas respeitantes ao IVA da atualidade, composto por três pilares fundamentais – A modernização dos requisitos de declaração de IVA, a resposta aos desafios da *platform economy*, e o aperfeiçoamento e simplificação dos requisitos de registo de IVA na UE²⁷. A análise feita no presente estudo terá como centro o pilar dois.

O primeiro desafio apresentado pela *platform economy* que a Comissão se propôs a solucionar²⁸ foi a desigualdade que se encontrou no sistema do IVA, já que por força das normas tradicionais, se concede indiretamente um tratamento privilegiado às entidades (nomeadamente indivíduos privados e pequenas empresas) que providenciem os seus serviços por via de plataformas digitais, uma vez que não só beneficiam da exposição dos seus serviços aos mercados globais das plataformas e seus inúmeros utilizadores, como podem não estar registados para efeitos de IVA²⁹.

Apresenta-se, assim, uma manifesta disparidade com o tratamento que, por sua vez, é concedido às entidades que prestam os mesmos serviços pela via “tradicional”, que terão de estar registadas para efeitos de IVA. Deste modo, é possível aos primeiros apresentar um preço significativamente mais baixo em relação aos segundos por serviços similares, evidenciando sérias distorções à concorrência.

Estudos prévios realizados neste sentido têm vindo a identificar³⁰, previsivelmente, os dois maiores setores a nível de serviços da *platform economy* – serviços de alojamento e transporte de passageiros – como aqueles em que mais prolifera esta distorção à concorrência, razão pela qual foram os visados na medida que este pilar pretende introduzir para suprimir esta distorção.

A medida consiste, em concreto, numa nova cláusula de prestador presumido, Art.28º-A da Diretiva IVA, que se virá juntar às já existentes noutros moldes para bens e comissários³¹,

²⁶ EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Explanatory Memorandum, p. 1.

²⁷ *Ibid.*, p. 2.

²⁸ *Ibid.*, pp. 5-6.

²⁹ *Ibid.*, e MERKX, Madeleine, *et al.* (2023), p. 139.

³⁰ ECONOMISTI ASSOCIATI *et al.* (2022), p. 37 e ss.

³¹ Art. 14º-A e Art. 28º da Diretiva IVA, respetivamente.

com o intuito de responsabilizar as plataformas, obrigando-as a cobrar IVA nas operações em questão, quando os fornecedores subjacentes não o façam³².

A Comissão propôs-se ainda a solucionar outro desafio – a falta de clareza relativamente à questão da qualificação dos serviços de facilitação prestados pelas plataformas, que são interpretados e classificados de formas divergentes pelos EM, com implicações a nível de regras de localização – que levam inclusivamente a cenários de não tributação ou de dupla tributação³³. Neste sentido, introduzir-se-á, para harmonizar, o Art. 46º-A na Diretiva IVA e respetivo regime.

3.2. Cláusulas de Prestador Presumido

Aqui chegados, atentemos num regime que viabiliza, de facto, a efetivação da chamada responsabilidade total (*full responsibility*)³⁴ em sede de IVA dos intermediários, estabelecidos que estão os fundamentos que a motivam e legitimam. Falamos, reitere-se, das cláusulas de prestador presumido (*deemed supplier clauses*), indicadas pela OCDE como uma das possíveis abordagens possíveis no que à responsabilidade dos intermediários sobre a cobrança e entrega do IVA diz respeito³⁵.

Neste sentido, entende-se por cláusula de prestador presumido uma disposição em que se presume, por meios de uma ficção jurídica, a designação do intermediário (*inter alia*, da plataforma digital) enquanto prestador do serviço na operação em causa, para efeitos de IVA. Daqui resulta, deste modo, que não será, portanto, sobre o fornecedor do serviço subjacente (*underlying service provider*) que recairá a responsabilidade pela cobrança e entrega do IVA devido sobre a operação em causa – esta incumbência caberá ao prestador presumido (*deemed supplier*)³⁶.

³² EUROPEAN COUNCIL (2024) – Draft Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Considerandos 23 e 23a do preâmbulo e DE ALMEIDA, Marta Machado e JACOB, João de Freitas (2025), pp. 310-311.

³³ EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Explanatory Memorandum, p. 6.

³⁴ OECD (2021), p. 77 e ss.

³⁵ Para outros regimes neste âmbito, *Ibid.*, p. 56 e ss. Sobre este regime, *vide* OECD (2017), pp. 25-27.

³⁶ As traduções dos termos adotadas no presente estudo seguem as versões portuguesas oficiais do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 e do Ac. *Fenix* (C-695/20). Assim, no contexto das prestações de serviços, “*Deemed Supplier*” será ‘Prestador Presumido’ e “*Underlying Service Provider*” ‘Fornecedor do Serviço Subjacente’ – Cfr. <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62020CJ0695>. Assim será para efeitos desta dissertação, para que se evidencie, a nível de nomenclatura, a distinção entre o fornecedor do serviço subjacente e o intermediário, em situações em que se presume que o último é o prestador do serviço.

A UE, na sequência de diversas jurisdições³⁷, tem vindo a adotar esta abordagem em algumas disposições. No que respeita em específico às prestações de serviços, presentemente, existe apenas uma cláusula de prestador presumido consagrada na Diretiva IVA – o Art. 28º. Contudo, assim deixará de ser, já que com o *ViDA* nos chegará uma nova disposição que contém, *idem*, uma cláusula desta qualidade – o Art. 28º-A.

Os dois artigos e respetivos regimes apresentam múltiplos pontos de divergência e convergência. Apesar de distintos, é inegável a fundamentalidade de ambos no futuro da responsabilização em sede de IVA das plataformas digitais de prestação de serviços.

3.2.1. O Presente – Artigo 28º da Diretiva IVA

Como se tem vindo a sublinhar, a Diretiva IVA estabelece, na prática, uma distinção entre dois tipos de intermediários – agentes e comissários. No que aos comissários diz respeito, tem-se vindo a estipular de forma consolidada ao longo do tempo no sistema do IVA que se um intermediário age em seu nome mas por conta de outrem, entende-se que “recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão”. Vemos este entendimento refletido na Sexta Diretiva, tendo sido replicado, com uma ligeira reformulação redacional, na atual Diretiva IVA, em concreto, no Art. 28º, onde se estabelece uma presunção nesse sentido³⁸.

O Art. 28º, em conformidade com outras cláusulas deste género³⁹, cria uma ficção jurídica, da qual resulta a transformação de uma única operação, *i.e.*, a prestação de serviços do fornecedor subjacente ao cliente, em duas prestações de serviços idênticas providenciadas consecutivamente – uma prestação de serviços prestada pelo fornecedor, comitente, ao comissário e uma segunda prestação de serviços prestada pelo comissário ao cliente⁴⁰. Entendeu o TJUE que daqui “[...] resulta que, no tocante à relação jurídica entre o comitente e o comissário, os seus respectivos papéis de prestador de serviços e de pagador são ficticiamente invertidos para efeitos do IVA [...]”⁴¹. Cumpre-nos referir que o Art. 28º se encontra redigido em termos gerais, não contendo restrições ao seu alcance ou âmbito de aplicação⁴², e abrange,

³⁷ Cfr. BERETTA, Giorgio (2019), p. 276.

³⁸ Falamos, em específico, do Art. 6º n.º 4 da Sexta Diretiva, que estipulava o seguinte: “Quando um sujeito passivo que actua em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.”. Por sua vez, o Art. 28º da atual Diretiva IVA estatui: “Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão”.

³⁹ Vide Art. 14º- A n.º 1 da Diretiva IVA.

⁴⁰ DOESUM, Ad van, *et al.* (2020), pp. 130 e 144.

⁴¹ Cit. §35 do Ac. do TJUE, Caso C-464/10, 14 de Julho de 2011.

⁴² *Ibid.*, §36.

deste modo, todas as categorias de serviços.

Contudo, para que possamos estar em condições de aplicar o Art. 28º da Diretiva IVA, e a ficção possa ter lugar, terão necessariamente de estar cumpridos os três requisitos cumulativos que o próprio artigo implicitamente estipula.

Neste sentido, teremos de estar perante um intermediário, sujeito passivo, que, em primeiro lugar, atue por conta de outrem, em segundo lugar, “participe” da prestação de serviços em causa, e, por fim, aja em seu nome. Reiterando, basta apenas um destes três requisitos não se encontrar preenchido para não ser possível aplicar a ficção jurídica consagrada pelo Art. 28º da Diretiva IVA.

Quando se pretende aferir se os requisitos em causa se encontram cumpridos, o ponto de partida deverá ser a análise dos acordos contratuais entre as partes da cadeia de fornecimento⁴³. De seguida, deve-se traçar um ponto de comparação entre o que foi contratualmente acordado e o que de facto constitui a realidade económica e comercial da operação, sendo que se não forem coincidentes, os factos terão prevalência⁴⁴.

Começando pelo requisito de agir por conta de outrem, sublinhe-se que este será um requisito transversal para que se possa entender estar perante qualquer tipo de intermediário, já que se o operador estiver a agir por sua conta não estará, evidentemente, a intermediar, e as suas ações serão as de um fornecedor em si mesmo⁴⁵, portanto, as de um simples operador próprio.

Não obstante a escassa jurisprudência do TJUE sobre este requisito, da existente, é possível retirar certos corolários. Entre eles, destacamos a necessidade da existência de um acordo, cuja forma poderá ser oral ou escrita, entre o intermediário e o fornecedor subjacente, por forma a que se possa entender que o primeiro age por conta do segundo⁴⁶. Ademais, de entendimentos prévios é adicionalmente possível retirar que “[...] o critério de agir por conta de alguém estaria preenchido se o intermediário não suportasse o risco económico da transação [...]”⁴⁷, risco que se determina através da análise da relação interna, conforme *supra* referido.

Passando agora para o segundo requisito cumulativo para se aplicar o Art.28º da Diretiva IVA – que o intermediário participe na prestação de serviços em causa – será de considerar que esta condição se encontra preenchida somente quando o intermediário esteja efetivamente

⁴³ *Ibid.*, §40-42.

⁴⁴ §52 do Ac. do TJUE, Caso C-653/11, 20 de Junho de 2013.

⁴⁵ BERETTA, Giorgio (2019), p. 287 e ss.

⁴⁶ §52 do Ac. TJUE, Caso C-734/19, 12 de Novembro de 2020.

⁴⁷ Cit. POLLAK, Christina (2022), p. 46.

envolvido na específica cadeia de fornecimento referente à operação em que estejam integrados o fornecedor subjacente e o cliente⁴⁸. Concretizando, sublinhe-se que este envolvimento terá de ser efetivo, não podendo ser apenas de *input*⁴⁹.

Finalmente, por forma a que se possa determinar qual dos papéis está a ser desempenhado por um intermediário – agente ou comissário – seja esta distinção puramente conceptual ou com o intuito de aplicação de algum regime normativo (como é o caso do presente estudo, em que o papel desempenhado pelo intermediário está em análise enquanto parte dos requisitos de aplicação do Art. 28º da Diretiva IVA) terá sempre de se verificar se está cumprido o terceiro requisito – que o intermediário esteja a agir em seu próprio nome.

Advirta-se, não obstante, que os contornos que deverá tomar a relação externa por forma a que se entenda que este requisito está cumprido sofrem variações dependendo do âmbito da análise.

Em concreto, lembre-se que o Art. 28º foi estruturado num um momento anterior ao *boom* do comércio eletrónico – razão pela qual a sua interpretação se foi ajustando com o passar do tempo, por forma a conseguir adaptar-se aos novos modelos de negócio que foram surgindo. Como se tem vindo a referir, o artigo em causa encontra-se redigido de forma ampla e abrangente. Neste sentido se, por um lado, esta abrangência lhe concedeu a adaptabilidade necessária para resistir ao avançar dos tempos, por outro, deixou espaço para profundas divergências interpretativas, especialmente no que ao preenchimento dos seus requisitos diz respeito.

Posto isto, o Conselho, através do Regulamento de Execução 1042/2013⁵⁰, introduz o Art. 9º-A, com o objetivo de garantir a aplicação uniforme do Art. 28º da Diretiva IVA nos serviços prestados por via eletrónica, a partir de 1 de janeiro de 2015. Deste modo, procurou-se evitar situações de não tributação ou conflitos de dupla tributação que pudessem vir a emergir por força de entendimentos dissonantes que os vários EM fossem conferindo à disposição⁵¹.

O presente estudo bifurcar-se-á, portanto, no que a este requisito diz respeito, entre os serviços que sejam prestados de forma eletrónica (“[...] através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal [...]”⁵²) e os que, inversamente, não se encontrem dentro deste âmbito.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Vide* BERETTA, Giorgio (2019), pp. 287-288, denotando aqui o autor que, neste contexto, um serviço de *input* é um “[...] serviço de intermediação que desaparece assim que é prestado ao fornecedor subjacente [...]” (cit. p. 288).

⁵⁰ O Regulamento de Execução 1042/2013 veio alterar o Regulamento de Execução 282/2011.

⁵¹ Cfr. BARR, Rosamund, *et al.* (2021), pp. 41-42.

⁵² Cit. Art. 9º-A n.º 1 do Regulamento de Execução 282/2011.

No que aos serviços que não são eletrônicos diz respeito, em conformidade com o que ocorre nos dois primeiros requisitos de aplicação do Art. 28º, nem o Regulamento de Execução 282/2011 nem a Diretiva IVA contêm qualquer indicação de como se poderia considerar preenchido este requisito. Sendo assim, uma vez mais, será fundamental o contributo da jurisprudência do TJUE.

Sobre esta matéria, afirma o TJUE que será acima de tudo fundamental a impressão com que ficou o cliente⁵³ relativamente à existência e identidade do fornecedor subjacente, *ergo*, qual a dinâmica que apresenta a relação externa. Este entendimento é partilhado pela Comissão, que reafirma a essencialidade da perceção com que os utilizadores ficam relativamente a quem é o prestador do serviço de que estão a usufruir através da plataforma⁵⁴. Acresce que, embora sejam definitivamente um dos fatores a ter em consideração e mantenham a sua relevância, as relações contratuais não deverão consubstanciar o fator decisivo⁵⁵.

Por sua vez, no que concerne aos serviços que de facto *são* prestados por via eletrónica, através de uma rede de telecomunicações, uma interface ou um portal⁵⁶, por forma a aferirmos do cumprimento da “[...] condição relativa ao âmbito de aplicação pessoal [...]”⁵⁷, *i.e.*, que o sujeito passivo aja em nome próprio, do Art. 28º da Diretiva IVA, será, reitera-se, necessário atendermos ao Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011. Contrariamente ao que seria o caso quanto aos restantes serviços, a margem interpretativa desta porção do regime será pouco significativa.

Antes de mais, refira-se que estão excluídos do âmbito de aplicação do artigo em questão os sujeitos passivos que “[...] só efetuem o processamento de pagamentos relativos a serviços eletrónicos ou serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP) e não participem na prestação desses serviços [...]”⁵⁸.

Será importante referir que também na letra do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 poderemos encontrar uma presunção. Cumpre-nos, todavia, enfatizar que

⁵³ Neste sentido, no §43 do Ac. do TJUE, Caso C-464/10, 14 de Julho de 2011, o TJUE fornece vários indicadores a respeito da divulgação da existência e identidade do fornecedor subjacente por parte do intermediário ao cliente na relação externa.

⁵⁴ EUROPEAN COMMISSION, VAT COMMITTEE (2018) – Working Paper n.º 947: Question Concerning the Application of EU VAT Provision: *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys; The significance of the VAT identification number*, p. 13.

⁵⁵ Vide POLLAK, Christina (2022), pp. 41-43 e §22 do Ac. do TJUE, Caso C-284/03, de 18 de Novembro de 2004.

⁵⁶ Para definições destes três conceitos, Vide EUROPEAN COMMISSION (2014), p. 13.

⁵⁷ Cit. §68 do Ac. do TJUE, Caso 695/20, 28 de Fevereiro de 2023 (*Fenix International*).

⁵⁸ Cit. Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, n.º 3.

não se estabelece aqui uma cláusula de prestador presumido em si mesma. Assim será, note-se, porque esta presunção não é autónoma da presunção do Art. 28º da Diretiva IVA, nem poderia ser, já que tal consubstanciaria uma alteração ou suplementação da Diretiva IVA, tornando a disposição inválida, por significar que o Conselho teria excedido os poderes de execução que lhe foram concedidos para a regular. A questão da validade desta disposição com estes fundamentos foi recentemente apreciada no Ac. *Fenix* pelo TJUE, que a veio reconfirmar, como expomos *infra*.

Esclarecidas as questões adjacentes, entremos agora na análise do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 em si mesmo. O primeiro sub-parágrafo do n.º 1 estabelece que se presume “[...] que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico [...]” – em suma, presume que se encontra preenchido o terceiro requisito de aplicação do Art. 28º da Diretiva IVA.

Não obstante, a presunção em causa admite prova em contrário (presunção *iuris tantum*), podendo ser ilidida quando “[...] o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes [...]”⁵⁹.

No sub-parágrafo seguinte, o artigo estipula inclusivamente quais são as condições que terão de estar simultaneamente cumpridas para que se possa entender que o fornecedor do serviço eletrónico foi expressamente indicado pelo sujeito passivo como prestador dos serviços em questão – a primeira (alínea a) é atinente às transações *B2B* (*Business to Business*) que vão ocorrendo na cadeia de fornecimento em questão, e a segunda (alínea b) aplica-se à operação final *B2C* (*Business to Consumer*) no fim da cadeia de fornecimento⁶⁰.

No sub-parágrafo final do n.º 1 do art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, são explicitadas as situações em que a presunção se torna, de facto, inilidível (*iuris et de iure*)⁶¹, não sendo possível que se apresente prova em contrário quando um sujeito passivo, relativamente à prestação de serviços eletrónicos em causa “[...] aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação[...]”⁶².

Deste modo, se os três requisitos se encontrarem preenchidos, observadas que estejam as considerações adicionais do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 no que respeita

⁵⁹ Cit. §1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, n.º 1, *in fine*.

⁶⁰ EUROPEAN COMMISSION (2014), p. 33.

⁶¹ *Vide* SUANO, Estefanía Harana (2024), p. 246.

⁶² Cit. §3 do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011.

às prestações de serviços eletrónicos, efetiva-se a aplicação da cláusula de prestador presumido estabelecida no Art. 28º da Diretiva IVA. Consequentemente, já não se entenderá que o sujeito passivo, *inter alia*, a plataforma, tenha estado a intermediar – por meio da ficção jurídica entende-se, para todos os efeitos, que prestou efetivamente os serviços, ou seja, “[...] o serviço de intermediação prestado pelo comissário, para efeitos de IVA, ‘desaparece’, tornando-se parte do serviço subjacente, e a ficção jurídica prevalece sobre as transações contratuais [...]”⁶³.

Como tal, “[...] não atua como intermediário, mas sim como organizador e fornecedor do serviço [...]”⁶⁴, portanto, será, por este meio, responsável pela cobrança e entrega da totalidade do IVA respeitante à prestação de serviços em causa⁶⁵.

Alternativamente, se não se encontrarem preenchidos os requisitos de aplicação do regime contido no Art. 28º da Diretiva IVA, os intermediários poderão ainda ser responsabilizados – desta feita, de forma solidária – por via do Art. 205º da Diretiva IVA⁶⁶. A consagração da responsabilidade solidária é concedida aos EM de forma opcional. Portugal foi um dos EM que usufruiu desta possibilidade e estabeleceu, através do Art. 80º-A do CIVA⁶⁷, que serão solidariamente responsáveis os sujeitos passivos que não se encontrem abrangidos pelo Art. 4º n.º 4 do CIVA⁶⁸ e operem uma interface eletrónica através da qual terceiros possam disponibilizar serviços, quando tenham ou devam ter conhecimento de que “[...] o prestador dos serviços não entrega o imposto correspondente nos cofres do Estado [...]”⁶⁹.

3.2.2. O Futuro – Artigo 28º-A da Diretiva IVA

Por forma a cumprir os objetivos a que se propôs, o *ViDA* introduzirá, pelo seu segundo pilar, uma outra cláusula de prestador presumido – o Art. 28º-A da Diretiva IVA – relativo ao setor de alojamento de curta duração e ao setor do transporte de passageiros por estrada⁷⁰.

O Art. 28º-A da Diretiva IVA e respetivo regime percorreram um percurso marcado por consideráveis alterações sobre as suas propostas iniciais, em reflexo da controversa discussão

⁶³ Cit. Papis-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024), p. 111.

⁶⁴ Cit. RAPOULA, Mariana Magalhães (2025), p. 296.

⁶⁵ Cfr. BERETTA, Giorgio (2019), p. 287.

⁶⁶ DOESUM, Ad van, *et al.*, (2020), p. 531.

⁶⁷ Aditado ao CIVA pela Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto.

⁶⁸ Dispõe o Art. 4º n.º 4 do CIVA: “Quando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço”.

⁶⁹ Art. 80º-A n.º 1 – não obstante a responsabilidade abranger igualmente as interfaces de transmissões de bens, devido ao objeto da dissertação, só se fez menção às prestações de serviços.

⁷⁰ EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Explanatory Memorandum, p. 17.

que o tema gerou no plano político e académico.

Primeiramente, cumpre-nos referir que os âmbitos subjetivo e objetivo do regime são compostos, respetivamente, por sujeitos passivos que facilitem, pelo uso de uma interface eletrónica, *i.e.*, plataforma digital, determinados serviços, nomeadamente, o fornecimento, dentro da UE, de serviços de alojamento de curta duração ou transporte de passageiros por estrada. Acresce que se entenderá por serviços de alojamento de curta duração a prestação de alojamento ininterrupto à mesma pessoa, por um máximo de 30 dias⁷¹.

Por sua vez, será de entender, para efeitos do §1 do Art. 28º-A da Diretiva IVA, por serviços de transporte de passageiros por estrada providenciados dentro da UE “[...] *the section of the service effected between two points of the Union* [...]”⁷².

Neste sentido, aplicar-se-á o Art. 28º-A da Diretiva IVA quando estivermos perante um sujeito passivo, que, antes de mais, *facilite* – termo que já havia sido introduzido no contexto das transmissões de bens⁷³, e que surgirá agora igualmente nas prestações de serviços. Para efeitos de concretizar o significado de ‘facilitar’ no contexto do Art. 28º-A da Diretiva IVA, entendeu-se como necessário⁷⁴ introduzir o novo Art. 9º-B do Regulamento de Execução 282/2011.

Bem assim, estipulará o n.º 1 do Art. 9º-B do Regulamento de Execução 282/2011 que ‘facilitar’

*means the use by a taxable person of an electronic interface to allow a customer and a supplier offering supplies, within the union, of short-term accommodation rental or passenger transport services by road through the electronic interface to enter into contact, which results in a supply of those services through that electronic interface*⁷⁵.

A definição de facilitação aqui apresentada, semelhante à que foi introduzida para as transmissões de bens por via do Art. 5º-B do Regulamento de Execução 282/2011⁷⁶, tem uma amplitude significativa. Neste sentido, não será controverso afirmar que se uma plataforma se enquadrar no âmbito da norma, serão numerosos os casos em que será “quase impossível”

⁷¹ Art. 28º-A, §1.

⁷² Cit. Art. 28º-A n.º 2 – “a secção do serviço que ocorra entre dois pontos da União” (tradução nossa).

⁷³ Cfr. Art. 14º-A da Diretiva IVA e Art. 5º-B do Regulamento de Execução 282/2011.

⁷⁴ EUROPEAN COUNCIL (2024) – Draft Council Implementing Regulation Amending Implementing Regulation EU (*European Union*) N.º 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes, Considerando 2, preâmbulo.

⁷⁵ Cit., Art. 9º-B §1 do n.º 1 “entende-se por ‘facilitar’ a utilização por um sujeito passivo de uma interface eletrónica para permitir a um cliente e a um fornecedor que esteja a disponibilizar serviços, dentro da União, de alojamento de curta duração ou transporte de passageiros por estrada através da interface eletrónica estabelecerem contactos que resultem numa prestação desses serviços através da referida interface eletrónica” (tradução realizada em seguimento da versão portuguesa do art. 5º-B do mesmo diploma).

⁷⁶ LAMENSCH, Marie, *et al.* (2024), p. 31.

evitar invocar o regime⁷⁷. Contudo, muitas plataformas desconhecem o seu papel enquanto facilitadoras e a responsabilidade incumbente⁷⁸.

Não obstante, não se considerará, por força do Art. 9º-B do Regulamento de Execução 282/2011, que o sujeito passivo esteja a facilitar, quando cumpra as três condições cumulativas que são elencadas na porção final do §1. Assim sendo, se o sujeito passivo não fixar, direta ou indiretamente, os termos e condições da prestação de serviços, nem esteja, direta ou indiretamente, envolvido em aprovar a cobrança respeitante a pagamentos feitos pelo destinatário, nem esteja, por fim, envolvido, direta ou indiretamente, na prestação destes serviços, não se considerará que facilitou⁷⁹.

Neste seguimento, o Art. 28º-A da Diretiva IVA não terá aplicação sobre um sujeito passivo que, relativamente a serviços de alojamento de curta duração ou transporte de passageiros por estrada, se limite a processar os pagamentos relativos ao fornecimento dos serviços, que se limite a listá-los ou a publicitá-los ou que se limite a redirecionar ou transferir clientes para outras plataformas que de facto disponibilizam este tipo de serviços (sem qualquer intervenção adicional na prestação). Contrariamente ao que se passa no n.º 1, estes requisitos não são cumulativos, *ergo*, o preenchimento de apenas uma das alíneas que lhes corresponde traduzir-se-á na não aplicação do Art. 28º-A da Diretiva IVA⁸⁰.

Por fim, também não se poderá aplicar o Art. 28º-A da Diretiva IVA quando a plataforma providencie meramente os meios através dos quais o custo dos serviços de transporte de passageiros por estrada possam ser divididos entre o utilizador e quem providencia o transporte em causa. Como tal, por meio desta disposição, o n.º 3 do Art. 9º-B do Regulamento de Execução 282/2011 retira efetivamente do âmbito de aplicação do Art. 28º-A da Diretiva IVA as plataformas de “*ride-sharing*”. Por sua vez, curiosamente, as plataformas de “*home-swapping*” estão dentro deste âmbito⁸¹.

Continuando a linha de raciocínio seguida pelo Art. 28º-A da Diretiva IVA, se de facto se entender que estamos perante uma situação em que estejam cumpridos os âmbitos do artigo – *ergo*, que a plataforma em apreço tenha facilitado a operação no contexto do artigo, resulta que esta “[...] *shall be deemed to have received and supplied those services themselves* [...]”⁸².

⁷⁷ ECHEVARRIA, Gorka (2024), p. 55.

⁷⁸ MATESANZ, Fernando (2023), p. 108.

⁷⁹ Art. 9º-B do Regulamento de Execução 282/2011, n.º 1, *in fine*.

⁸⁰ *Ibid.*, n.º 2.

⁸¹ Cfr. MERKX, Madeleine e GRUSON, John (2025), p. 13. Para mais informações sobre este tipo de plataformas, cfr. BERETTA, Giorgio, p. 39 e ss.

⁸² Cit. Art. 28º-A n.º 1, “considera-se que recebeu e prestou pessoalmente os serviços em questão” (tradução nossa).

Portanto, se uma plataforma tiver *facilitado* uma transação, entender-se-á que recebeu e subsequentemente prestou os serviços subjacentes, *i.e.*, será considerada, para estes efeitos, o prestador presumido. Concretizando, a cláusula de prestador presumido que podemos encontrar no Art. 28º-A da Diretiva IVA, enquanto tal, materializar-se-á através de uma ficção jurídica, ou seja, uma vez mais, a transformação de uma operação em duas.

O ponto de partida desta cadeia de fornecimento presumida dar-se-á com a primeira operação ficcionada – o fornecimento dos serviços à plataforma por parte do fornecedor subjacente. Neste seguimento, o *ViDA* introduzirá, na Diretiva IVA, o Art. 136º-B, por força do qual esta primeira operação estará isenta de IVA⁸³.

Não se permitirá, contudo, ao fornecedor subjacente deduzir o IVA que suportou nos *inputs* a montante⁸⁴ – será, portanto, uma isenção incompleta. Sublinhe-se que este foi, sem dúvida, um dos pontos do pacote legislativo que mais controvérsia gerou no meio doutrinário, como veremos.

Ficcionalmente, a esta primeira operação sucederá uma segunda – a presumida prestação de serviços por parte da plataforma ao cliente. Esta prestação de serviços já será, em princípio, tributável em sede de IVA. Não obstante, cumpre-nos tecer algumas considerações a seu respeito.

Denotamos, primeiramente, que a razão pela qual a prestação de serviços sobre a qual a plataforma se considera o prestador presumido de acordo com o Art. 28º-A da Diretiva IVA será, ‘em princípio’, tributada, se encontrará no Art. 135º n.º 2 do diploma. Falamos, em concreto, da alínea aa), que esclarecerá que não obstante o disposto na alínea a) do n.º 2 (e na alínea l) do n.º 1) “[...] *the uninterrupted rental of accommodation to the same person for a maximum of 30 nights shall be regarded as having a similar function to the hotel sector subject to criteria, conditions and limitations to be laid down by Member States [...]*”⁸⁵.

Porquanto não se aplique a isenção presente no Art. 135º da Diretiva IVA, relativa ao setor do alojamento de curta duração, com o intuito de cumprir um dos principais objetivos do *ViDA* – a diminuição da distorção de concorrência entre os serviços prestados através de plataformas e os serviços prestados de forma tradicional⁸⁶ – no que respeita ao transporte de passageiros os

⁸³ MERKX, Madeleine e GRUSON, John (2025), p. 14.

⁸⁴ GALLARDO, Javier Sánchez e ZUBELDIA, Gorka (2023), p. 168.

⁸⁵ “o arrendamento de alojamento ininterrupto à mesma pessoa por um máximo de 30 noites será considerado como tendo uma função semelhante à do setor hoteleiro, sujeito a critérios, condições e limitações a serem estabelecidos pelos EM” (tradução nossa).

⁸⁶ EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Explanatory Memorandum, pp. 5-6.

serviços presumidamente prestados pela plataforma em sede de Art. 28º-A da Diretiva IVA ainda poderão, em alguns casos, ser isentos⁸⁷. Neste sentido, o Art. 9º-F do Regulamento de Execução 282/2011 estabelecerá que a isenção do Art. 371º (entre outras) ainda se poderá aplicar nestes casos. Bem assim, em conformidade com o exposto no Art. 371º da Diretiva IVA, e o Anexo X, Parte B), n.º 10, cumpridos alguns requisitos, estes serviços poderão estar isentos.

Releva, neste sentido, o final da alínea aa), que estatuirá que a questão estará sujeita aos critérios, condições e limitações a estabelecer pelos EM, já que isto poderá levar a divergências significativas de interpretação⁸⁸.

Por fim e não menos importante, há que considerar que o *ViDA* nos trará *ex novo* na Diretiva IVA o Art. 172º-A. O artigo em questão determinará que quando a plataforma tiver facilitado um serviço ao cliente enquanto prestador presumido, nos termos do Art. 28º-A da Diretiva IVA, esta prestação de serviços não deverá impactar o direito de dedução que lhe assiste a respeito das suas atividades⁸⁹, seja o IVA dedutível relativamente a essas prestações de serviços ou não. É do nosso entendimento que o artigo estatuirá, bem assim, uma interdição à plataforma de contabilizar a ficcionada prestação de serviços em questão no cálculo da proporção do IVA dedutível a respeito das suas atividades em geral⁹⁰.

Não obstante tudo o que se tem vindo a referir, a presunção que rege o Art. 28º-A da Diretiva IVA poderá ser ilidida, tal como se refere no n.º 1 *in fine* do artigo em causa, se o fornecedor do serviço subjacente tiver cumprido duas condições cumulativas.

Por um lado, o fornecedor terá que ter providenciado à plataforma que está a facilitar o seu número de identificação para efeitos de IVA, emitido nos EM onde ocorre o serviço subjacente ou o número de identificação que lhe tenha sido alocado de acordo com o Art. 362º ou Art. 369º-D da Diretiva IVA. Por outro, terá de declarar à plataforma que irá cobrar todo e qualquer IVA que seja devido por via daquela prestação de serviços⁹¹.

Cumpre-nos aludir ainda para o disposto no Art. 9º-D do Regulamento de Execução 282/2011, que estabelecerá uma “cláusula de salvaguarda”, clarificando que a plataforma não poderá ser responsabilizada pelo IVA devido quando se descubra que devia ter agido enquanto

⁸⁷ LAMENSCH, Marie, *et al.* (2024), pp. 34-35.

⁸⁸ Veja-se, ainda, o Art. 135º n.º 3 da Diretiva IVA.

⁸⁹ EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Explanatory Memorandum, p. 17.

⁹⁰ Neste sentido, *Ibid.*, e MERKX, Madeleine, *et al.* (2023), pp. 136-137. Cumpre-nos, não obstante, ressaltar que, até ao momento da escrita desta dissertação, a escassa informação oficial relativamente à disposição em causa, sobre a qual se baseia o nosso entendimento, se revela pouco clara a nível interpretativo.

⁹¹ Art. 28º-A n.º 1 alíneas a) e b) e n.º 3 da Diretiva IVA e Art. 9º-C do Regulamento de Execução 282/2011.

prestador presumido (e cumprido as responsabilidades inerentes) e não o fez com base em informação errônea por parte do fornecedor subjacente, cumpridos que se encontrem os três requisitos cumulativos.

Neste sentido, uma vez que se encontrará sempre ao alcance do fornecedor subjacente (se for sujeito passivo) ilidir a presunção – terá apenas de se registar para efeitos de IVA, cobrar IVA na transação e fornecer as informações necessárias – estará, igualmente, ao seu alcance, em princípio, o direito à dedução, o qual seria, de outro modo, obviado de exercer (por força do Art. 136º-B da Diretiva IVA)⁹².

Assim será apenas em princípio, já que o seu direito à dedução poderá ser condicionado por isenções que sejam aplicadas diretamente na prestação de serviços subjacentes, por exemplo, e que não prevejam o direito à dedução do IVA nos *inputs*.

Nesta linha de raciocínio, é de referir a opção que será estendida aos EM pelo n.º 4 do Art. 28º-A da Diretiva IVA, *ergo*, a possibilidade de excluir do âmbito do §1 do artigo os serviços prestados no seu território que se encontrem abrangidos pelo regime especial de pequenas empresas.

Se exercida esta opção pelo EM, e estiverem preenchidos os termos do Art. 9º-G do Regulamento de Execução 282/2011, não se aplicará a cláusula de prestador presumido do §1 e recairá sobre os serviços prestados uma isenção sem direito a deduzir⁹³. Refira-se ainda que os EM só poderão exercer esta opção se entenderem que ao fazê-lo não estarão a distorcer a concorrência⁹⁴.

Para prevenir o abuso, estabelecer-se-á, no n.º 2-A do Art. 28º-A, que uma operação pela qual a plataforma é o prestador presumido nos termos do artigo não poderá ser incluída no regime especial de agentes de viagem⁹⁵.

Face ao exposto, conclui-se fazendo referência às diferentes consequências do Art. 28º-A da Diretiva IVA no que às plataformas diz respeito. Assim, se estiver preenchida a cláusula de prestador presumido, *i.e.*, entendendo-se que a plataforma facilitou, e, como tal, recebeu e prestou pessoalmente os serviços em causa, passará a ser responsável pela coleta e entrega da totalidade do IVA respeitante à ficcionada prestação de serviços, ficando o fornecedor subjacente livre dessa obrigação⁹⁶.

⁹² Vide MERKX, Madeleine e GRUSON, John (2025), p. 13.

⁹³ *Ibid.*, pp. 14 e 15.

⁹⁴ EUROPEAN COUNCIL (2024) – Draft Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Considerando 24 do preâmbulo.

⁹⁵ Cfr. Art. 306º n.º 3 da Diretiva IVA.

⁹⁶ MATESANZ, Fernando (2023) p. 110.

Acresce que se se entender que esta facilitou a prestação de serviços subjacente nos termos do Art. 28º-A da Diretiva IVA, mesmo que não se tenha preenchido a cláusula de prestador presumido, a plataforma terá responsabilidades, desta feita, de outro cariz – por força e nos termos do Art. 242º-A do mesmo diploma, terá de manter registos das prestações que facilitou⁹⁷
98.

3.3. Regras de Localização – As Clarificações do Artigo 46º-A da Diretiva IVA

3.3.1. Contexto

Antes de se proceder à análise das medidas *de per se*, entendemos ser essencial expor o contexto que justificou esta necessidade de clarificação. Neste sentido, denotamos a existência de uma proeminente divergência interpretativa relativamente à classificação dos serviços de facilitação prestados por plataformas, em operações *B2C*⁹⁹.

Alguns autores partilham o entendimento de que estes serviços devem ser classificados como serviços prestados por via eletrónica¹⁰⁰. Por seu lado, outros autores entendem que os serviços devem ser classificados como serviços de intermediação¹⁰¹.

Realçamos que esta dificuldade só se apresenta em situações em que a plataforma atua em nome e por conta de outrem, já que quando atue em seu nome mas por conta de outrem será de aplicar, como vimos, o Art. 28º da Diretiva IVA e o Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 – sendo que é requisito implícito de aplicação deste último estarmos perante serviços eletronicamente prestados, nem se colocava a questão da classificação.

A importância da matéria reside nas divergentes implicações a nível de regras de localização, especificamente em operações *B2C* – relembramos que em operações *B2B*, quer se classifique como serviços eletronicamente prestados ou como serviços de intermediação, será de aplicar a regra presente no Art. 44º da Diretiva IVA, pelo que seria redundante uma nova disposição neste sentido. Nos serviços *B2C*, não é assim tão simples.

A classificação como serviços eletronicamente prestados implica a aplicação do Art. 58º da Diretiva IVA, portanto, a regra de localização é o EM onde o cliente estiver estabelecido ou tiver a sua residência habitual.

⁹⁷ PAPIS-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024), p. 112.

⁹⁸ Neste sentido, *vide* Arts. 47º-M a 47º-O do novo Capítulo XI-A que será acrescentado pelo *ViDA* ao Regulamento (UE) 904/2010.

⁹⁹ Para mais informações sobre os dois entendimentos, cfr. SUSO, Marcos Álvarez (2020).

¹⁰⁰ *Vide*, por exemplo ZECHNER, Lily (2022), pp. 179-181 e POLLAK, Christina (2022), pp. 67-85.

¹⁰¹ Por exemplo, GALLARDO, Javier Sánchez e ZUBELDIA, Gorka (2023), p. 169.

Já a classificação como serviços de intermediação implica a aplicação do Art. 46º da Diretiva IVA, portanto, a regra de localização é o EM onde se efetua a prestação da operação principal¹⁰².

Posto isto, tendo em consideração que alguns EM interpretam as normas no sentido da aplicação do art. 58º da Diretiva IVA, e outros interpretam as normas no sentido da aplicação do Art. 46º do mesmo diploma, resultando na potencialidade de situações de dupla tributação ou não tributação¹⁰³, decidiu-se esclarecer esta divergência e introduzir um critério comum, que virá sob a forma do Art. 46º-A da Diretiva IVA, em que se esclarecerá que será de entender estes serviços como serviços de intermediação¹⁰⁴ e se estabelecerá uma regra de localização comum, como infra se desenvolve.

3.3.2. Substância

Posto isto, analisemos em substância esta importante mudança que adveio do pacote *ViDA* no que diz respeito à *Platform Economy* – as clarificações relativamente ao tratamento dos serviços de facilitação, com vista à harmonização das subsequentes regras de localização.

Sendo assim, o novo Art. 46º-A da Diretiva IVA estabelecerá que a regra de localização especial que se deverá aplicar aos serviços de facilitação que sejam prestados a um não sujeito passivo através de uma plataforma¹⁰⁵ “[...] *shall be the place where the underlying transaction is supplied* [...]”¹⁰⁶.

Neste seguimento, por forma a que ficasse claro o entendimento que se pretendeu traduzir com o Art. 46º-A da Diretiva IVA, introduzir-se-á, com o *ViDA*, uma nova porção do Art. 30º do Regulamento de Execução 282/2011.

Mantendo-se a letra do §1, surge agora um §2, cujo primeiro sub-parágrafo principiará por clarificar, para efeitos do Art. 46º-A, o significado de ‘serviço de facilitação’ enquanto a

¹⁰² De recordar que nos serviços de alojamento, se aplicarmos o Art. 58º da Diretiva IVA, tem direito a tributar o EM onde reside o turista, se aplicarmos o Art. 46º do mesmo diploma, o direito cabe ao EM onde se localiza a propriedade imóvel – que poderão não coincidir. Os serviços de alojamento levantam complexidades particulares, que não poderemos abordar por razões de extensão, mas referimos o leitor para: SROKA, Emilia Teresa (2024).

¹⁰³ EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, Explanatory Memorandum, p. 6.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 17.

¹⁰⁵ Mais uma vez, esclarece-se que plataforma neste sentido será “*an electronic interface, such as a marketplace, platform, portal or similar means*”.

¹⁰⁶ Cit. “será o lugar onde se efetua a prestação da operação principal” (tradução nossa, em linha com a versão portuguesa do Art. 46º da Diretiva IVA).

utilização de uma plataforma por um sujeito passivo “[...] *thereby allowing a customer and supplier to enter into contact which results in a supply of goods or services through that electronic interface* [...]”¹⁰⁷, na linha, portanto, do que se tinha determinado para a facilitação de transmissões de bens no Art. 5º-B do Regulamento de Execução 282/2011 e no próprio *ViDA* para a facilitação de serviços de alojamento de curta duração e transporte de passageiros por estrada, no Art. 9º-B do mesmo diploma.

Portanto, evidencia-se que a pretensão do Art. 46º-A da Diretiva IVA e do Art. 30º do Regulamento de Execução 282/2011 não será apenas a aplicação no que respeita ao serviço de facilitação consagrado *ex novo* no Art. 28º-A da Diretiva IVA, mas a consagração de uma regra respeitante a serviços de facilitação de todos os tipos – seja de transmissão de bens, seja de prestação de qualquer serviço (não apenas de alojamento de curta duração ou transporte de passageiros por estrada)¹⁰⁸.

Neste seguimento, o segundo sub-parágrafo do novo §2, Art. 30º do Regulamento de Execução 282/2011 disporá que o serviço de facilitação, conforme estabelecido no primeiro sub-parágrafo, poderá ser prestado ao cliente, ao fornecedor, ou a ambos. Bem assim, saliente-se que sendo as comissões de facilitação – que consubstanciam a contraprestação pelo serviço de facilitação – suscetíveis de ser pagas pelo fornecedor subjacente, pelo cliente, ou por ambos¹⁰⁹, esta disposição se revela plenamente adequada.

Ademais, o referido segundo sub-parágrafo consagra *in fine* que este serviço de facilitação “[...] *shall be regarded as a distinct and independent supply from the goods or services that these taxable persons are deemed to supply*[...]”¹¹⁰. Cumpre-nos sublinhar a magnitude desta disposição, em que se esclarece, neste contexto, que quer se venha a entender que a plataforma é o prestador presumido ou não, o serviço de facilitação existe, autonomamente.

Relembremos, para este efeito, que quando se entende que o intermediário preenche a cláusula de prestador presumido no caso do Art. 28º, Diretiva IVA, o serviço de intermediação “desaparece” e é absorvido pela prestação de serviços subjacente da qual é prestador presumido¹¹¹. Em contraste, por força do Art. 30º do Regulamento de Execução 282/2011¹¹²,

¹⁰⁷ “para permitir a um cliente e a um fornecedor estabelecerem contactos que resultem numa fornecimento de bens ou serviços através da referida plataforma” (tradução nossa, em linha com a versão portuguesa do Art. 5º-B do Regulamento de Execução 282/2011).

¹⁰⁸ Cfr. MERKX, Madeleine e GRUSON, John (2025), p. 16.

¹⁰⁹ ECONOMISTI ASSOCIATI *et al.* (2022), p. 20-22.

¹¹⁰ “deverá ser considerado um serviço distinto e independente dos bens ou serviços que estes sujeitos passivos presumidamente transmitem ou prestem” (tradução nossa).

¹¹¹ EUROPEAN COMMISSION, VAT COMMITTEE (2018) – Guidelines Resulting From the 111th Meeting of 30th November 2018, Document A, points 3-5.

¹¹² §2, sub-parágrafo 2.

ficará claro que o serviço de facilitação pelo qual se mecaniza a ficção jurídica contida no Art. 28º-A da Diretiva IVA será completamente distinto do serviço de intermediação que faz parte do Art. 28º do mesmo diploma, já que o serviço de facilitação, distinto e independente da prestação de serviços subjacente, persistirá e deve ser considerado para efeitos de IVA, mesmo que se aplique a cláusula de prestador presumido do Art. 28º-A¹¹³.

Nos sub-parágrafos seguintes, em direto seguimento do novo Art. 9º-B do Regulamento de Execução 282/2011, o Art. 30º do mesmo diploma estipulará quais as situações de exceção em que não será de aplicar o Art. 46º-A da Diretiva IVA.

Em suma, se um sujeito passivo, através da utilização de uma plataforma, prestar um serviço de facilitação (relativo a qualquer tipo de bens ou serviços) seja ao cliente, seja ao fornecedor subjacente, seja a ambos, e a parte a quem presta este serviço seja um não sujeito passivo, será de aplicar a regra de localização que constará no Art. 46º-A da Diretiva IVA, pela qual terá direito a tributar o EM onde ocorre a operação principal.

Cumpre-nos ressaltar que no contexto de um serviço de facilitação, nos termos do Art. 46º-A da Diretiva IVA, se à plataforma não for providenciado um número de identificação de IVA, esta deverá encarar a parte a quem está a prestar o dito serviço de facilitação como um não sujeito passivo, se não tiver informação em sentido contrário, de acordo com o Art. 9º-E do Regulamento de Execução 282/2011.

Por fim, mencionar que se a parte a quem presta o referido serviço de facilitação for um sujeito passivo, reitera-se que será de aplicar o Art. 44º da Diretiva IVA, que permanece inalterado¹¹⁴.

3.4. Artigo 28º versus Artigo 28º-A da Diretiva IVA – Visão de Conjunto

Posto isto, é notório que apesar de à primeira vista apresentarem homogeneidades, os Artigos 28º e 28º-A da Diretiva IVA são bastante distintos. Não obstante começarem e terminarem de formas aparentemente semelhantes – com cláusulas de prestador presumido respeitantes a serviços que visam a responsabilização do *middleman*, divergem em (quase) tudo o resto – em âmbito subjetivo, em âmbito objetivo, estrutura e meios utilizados para atingir o resultado e concretizar a ficção jurídica subjacente. O Art.28º da Diretiva IVA tem como intuito

¹¹³ PAPIS-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024), p. 112.

¹¹⁴ GALLARDO, Javier Sánchez e ZUBELDIA, Gorka (2023), p. 169.

estabelecer, na sua letra, uma regra geral aplicável a intermediários que ajam em seu nome mas por conta de outrem. Bem assim, o sujeito passivo em causa terá de ser especificamente um comissário que faça parte da operação subjacente. No que diz respeito a âmbito objetivo, terá meramente de se tratar de uma prestação de serviços, uma vez que, como confirmado pelo TJUE no Ac. *Henfling*¹¹⁵, este se aplica a todos os tipos de serviços.

Por sua vez, o Art. 28º-A da Diretiva IVA terá como intuito auxiliar a prevenção da fraude fiscal nos maiores setores da *platform economy*. Como tal, o seu âmbito subjetivo e objetivo restringir-se-ão especificamente a plataformas digitais, e a prestações de serviços de alojamento de curta duração (por um máximo de 30 dias) ou transporte de passageiros por estrada dentro da UE, respetivamente.

O regime do Art. 28º da Diretiva IVA está estruturado de forma muito mais vaga, sendo necessário recorrer a jurisprudência prévia do TJUE para o preenchimento dos requisitos gerais, sendo, contudo, elucidado no que diz respeito a serviços eletrónicos por via do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011.

Comparativamente, o regime do Art. 28º-A da Diretiva IVA será significativamente mais restrito e estruturado, sendo que os Arts. 9º-B a 9º-G do Regulamento de Execução virão expor os elementos necessários à concretização do regime em si – onde também existem diferenças comparativas¹¹⁶. Todavia, há que referir que uma vez que ainda não foram testados na prática¹¹⁷, é inteiramente provável que estes artigos venham a ser complementados por jurisprudência do TJUE.

Por fim, para executar a ficção jurídica que mecaniza a sua cláusula de prestador presumido, o Art. 28º-A da Diretiva IVA introduzirá o conceito de “facilitar”, que apresenta uma abrangência considerável, para responsabilizar os sujeitos. Por seu turno, para que um intermediário seja responsabilizado por via do Art. 28º, será necessário que estejam cumpridos os seus três requisitos cumulativos. Deste modo, inferimos que não obstante o Art. 28º seja, em si mesmo, mais abrangente, o Art. 28º-A, uma vez que estejam cumpridos os seus âmbitos de aplicação, conduzirá mais frequentemente ao preenchimento da cláusula de prestador presumido.

Por fim e certamente não menos importante, cumpre-nos reiterar que o *ViDA*, por força do

¹¹⁵ §36 do Ac. do TJUE, Caso C-464/10, 14 de Julho de 2011.

¹¹⁶ A título de exemplo, no regime do Art. 28º-A, esclarecerá o Art. 136º-B da Diretiva IVA que a primeira operação ficcionada será isenta de IVA sem direito à dedução, não existindo qualquer restrição análoga no regime do Art. 28º.

¹¹⁷ Até à data da escrita da presente dissertação, o pacote *ViDA* não se encontrava em vigor.

Art. 46º-A da Diretiva IVA e do Art. 30º do Regulamento de Execução 282/2011, deixa claro que existe uma grande diferença prática sobre a execução da presunção. Neste sentido, quando aplicada, a ficção do Art. 28º da Diretiva IVA obriga a que o serviço de intermediação prestado pelo comissário seja, para estes efeitos ‘absorvido’ pela prestação de serviços subjacente¹¹⁸.

A mesma afirmação não poderá ser feita relativamente ao Art. 28º-A da Diretiva IVA – resulta em evidência do §2 do Art. 30º do Regulamento de Execução, que o serviço de facilitação prestado pela plataforma deverá ser visto como “distinto e independente”¹¹⁹ da prestação de serviços ou transmissão de bens principal.

Permanece, contudo, por responder outra grande questão – como, se de alguma forma, se interliga a aplicação dos dois regimes? Esta questão e respetiva resposta têm vindo a ser tentativamente postuladas por alguns autores¹²⁰ desde a proposta inicial do *ViDA*.

Partilhamos o entendimento de que nos encontramos numa fase demasiado embrionária da questão para que se permita apresentar uma resposta resoluta e fundamentada – o *ViDA* foi recentemente formalmente adotado pelo Conselho, contudo, a Comissão ainda não apresentou Notas Explicativas sobre a matéria e, naturalmente, o TJUE não teve oportunidade de se pronunciar. Conforme estes desenvolvimentos forem surgindo, será seguramente menos meândrico alcançar um entendimento claro.

3.5. Análise Crítica

A *platform economy* do *ViDA* representa um avanço significativo no sentido de modernizar as tradicionais regras do IVA e adaptá-las à realidade da era digital. Como temos vindo a mencionar, o pilar dois visa permitir que o sistema consiga acompanhar as complexidades inerentes às plataformas e aos seus modelos de negócio, que se encontram em permanente estado de evolução.

Conforme supra se mencionou, são objetivos concretos destas medidas a diminuição da fraude, a clarificação de regras de localização e, em especial, a resolução do tratamento pouco equitativo e distorção de concorrência entre os prestadores de serviços ditos “tradicionais” e os que prestam os seus serviços através de plataformas digitais.

Ora, desde o momento da sua apresentação inicial, o pacote *ViDA* foi alvo, naturalmente, de críticas relativamente ao modo como pretende executar estes objetivos. Em particular no

¹¹⁸ PAPIS-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024), pp. 111-112.

¹¹⁹ §2 do Art. 30º, Regulamento de Execução 282/2011.

¹²⁰ *Vide*, entre outros, MERKX, Madeleine, *et al.*, (2023), pp. 135-136.

que respeita ao regime que será estabelecido pelo Art. 28º-A da Diretiva IVA e respetivas medidas de aplicação, reconhecendo o devido mérito ao sistema de responsabilidade completa e, em específico, ao regime das cláusulas de prestador presumido que se apresentam a nosso ver como a opção mais correta para endereçar a situação, estes não estarão isentos de críticas.

Primeiramente, partilhamos a visão da esmagadora maioria dos autores¹²¹ no que respeita ao Art. 136º-B da Diretiva IVA. Ao não se conceder o direito de dedução aos fornecedores subjacentes no que diz respeito à primeira operação ficcionada, os seus custos base para providenciar estes serviços aumentarão, o que subsequentemente significará, provavelmente, que tenham de praticar preços superiores nestes serviços, possivelmente mais caros do que os praticados pelos operadores ditos tradicionais¹²². Não obstante, reconhecemos que o regime se tornou menos intrusivo¹²³ no que diz respeito ao princípio da neutralidade desde a sua conceção, já que se o fornecedor subjacente for sujeito passivo, poderá agora ilidir sempre a presunção¹²⁴ e assegurar o direito à dedução.

Adicionalmente, no que diz respeito ao Art. 9º-D do Regulamento de Execução 282/2011, que preverá a cláusula de salvaguarda de não responsabilização da plataforma em situações em que a mesma, com base em informações incorretas do fornecedor subjacente¹²⁵, não tenha cumprido as obrigações inerentes ao papel de prestador presumido e o devesse ter feito, entendemos que a medida devia ter igualmente considerado e protegido a plataforma em situações em que esta cobrou e entregou o IVA, mas o montante em causa se venha a revelar incorretamente baixo, com base em informações erróneas do fornecedor subjacente¹²⁶.

Por fim, denotamos que apesar das virtudes, este tipo de responsabilidade implica, evidentemente, grandes custos para as plataformas. Assim, será um regime benéfico sobretudo para as plataformas inseridas em grandes estruturas económicas, que serão mais capazes de lidar com este aumento de obrigações administrativas do que as suas contrapartes de estruturas menores, podendo estas últimas inclusivamente não conseguir subsistir. Assim, entendemos, no esteio de outros autores¹²⁷, que as medidas promovem apenas alguns operadores e poderão inclusivamente limitar a concorrência no mercado interno¹²⁸.

¹²¹Cfr. ECHEVARRIA, Gorka (2024), p.57 e PAPIS-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024), pp. 112-113.

¹²² Neste sentido, sublinhamos que este aumento do preço da prestação principal por parte do fornecedor subjacente por forma a englobar os *inputs* que não poderá deduzir por força do art. 136º-B levará, na prática, a um aumento do valor tributável da transação e, logicamente, aumentará o IVA a pagar pelo consumidor final.

¹²³ Vide MERKX, Madeleine e GRUSON, John (2025), p. 13.

¹²⁴ Tendo apenas de se registar para o efeito, cobrar IVA e cumprir os requisitos supra referidos.

¹²⁵ Estando cumpridos os restantes requisitos do artigo.

¹²⁶ LAMENSCH, Marie, *et al.* (2024), p. 38.

¹²⁷ MERKX, Madeleine (2024), pp. 193-196.

¹²⁸ PAPIS-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024), pp. 115-116.

4. O Papel do Caso *Fenix International* no *Status Quo* da Tributação dos Serviços Eletrónicos Prestados por Plataformas Digitais

4.1. Enquadramento e Contextualização do Caso *De Per Si*

Sediada no Reino Unido, onde se encontra registada para efeitos de IVA a *Fenix International Limited*, parte central do caso em apreço, foi criada em 2016. A *Fenix* é uma empresa de tecnologia multifacetada¹²⁹, que, no decorrer do seu ano de formação, lançou aquele que rapidamente se tornaria o seu principal ativo – a plataforma digital *Only Fans*.

A *Only Fans*, cujo propósito é “[...] providenciar oportunidades incomparáveis [...]”¹³⁰, abrange conteúdos de todos os tipos. Não obstante, é amplamente conhecida pela sua associação ao setor de conteúdos adultos, que representa a porção mais significativa do conteúdo produzido e consumido pelas suas centenas de milhões de utilizadores¹³¹.

A plataforma é trilateral, tendo, portanto, três intervenientes – a plataforma *Only Fans*, e os dois grupos de utilizadores – que se dividem entre “criadores” e “fãs”. Apesar de distintos, os dois grupos encontram-se numa relação de interdependência. No seu perfil, os criadores têm a prerrogativa de descarregar vários tipos de conteúdo visual ou audiovisual (fotos e vídeos) e de enviar mensagens, a que os fãs poderão ter acesso por via de pagamentos *ad hoc* ou através do pagamento de uma assinatura mensal. Os pagamentos *ad hoc* ocorrem em situações em que os fãs pagam para visualizar certos vídeos em concreto, por exemplo, ou fazem pedidos específicos ao criador.

Adicionalmente, a plataforma oferece aos fãs a possibilidade de enviarem “gorjetas” ou donativos aos criadores da sua preferência, possibilidade conhecida como “*fundraising*”¹³², que não implicam o fornecimento de qualquer conteúdo em contrapartida.

Os montantes correspondentes a cada uma destas possibilidades de acesso a conteúdo são estabelecidos pelos próprios criadores. Está, contudo, a cargo da *Fenix* estabelecer o montante mínimo exigível. Além de disponibilizar a plataforma *Only Fans*, a *Fenix* responsabiliza-se pelo dispositivo que permite efetuar as transações financeiras necessárias ao funcionamento do negócio, estabelece as condições gerais de utilização da plataforma em questão e – através

¹²⁹ Cfr. a sua descrição no website, <https://fenixinternational.com/>.

¹³⁰ Vide “our vision: what we hope to achieve” no website - <https://onlyfans.com/values>.

¹³¹ A 30 de novembro de 2023, tinha mais de 4.1 milhões de criadores e 305 milhões de fãs – cfr. Relatório anual de contas de 2023, submetido pela *Fenix* a 5 de Setembro de 2024, relativo a 2023 – cfr. Website oficial do Governo, Reino Unido <https://find-and-update.company-information.service.gov.uk/company/10354575/filing-history?ref=upmarket.co>.

¹³² 50 do Ac. do *First-Tier Tribunal Tax Chamber*, *Appeal of 15/12/2020*, TC/2020/02481, Reino Unido.

de uma entidade terceira – efetua a cobrança e a distribuição dos pagamentos efetuados pelos fãs aos criadores.

Todo e qualquer pagamento que seja feito por parte dos fãs figura no seu extrato bancário como um pagamento efetuado à *Fenix*. Sendo assim, cada criador só recebe 80% do montante total que seja pago a seu favor, uma vez que a *Fenix* retém 20% do valor total destes pagamentos efetuados pelos fãs a favor de cada criador, sob a forma de pagamento pelo serviço da plataforma. Relativamente aos 20% do montante total que cobrava desta forma, a *Fenix* liquidava IVA à taxa aplicável, que incluía na faturação, e procedia à entrega do imposto às autoridades competentes.

4.1.1. Os Factos – Questão Contenda

O ponto de partida da situação *sub judice* ocorreu quando a *HMRC* (*Her Majesty's Revenue and Customs*), Autoridade Tributária do Reino Unido, remeteu à *Fenix* avisos de liquidação adicional de IVA relativos aos períodos compreendidos entre julho de 2017 e janeiro de 2020 e ao período do mês de abril de 2020.

A base legal deste entendimento da *HMRC* é o n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, que contém uma presunção de que se encontra preenchido o requisito de “agir em seu nome” – um dos três requisitos cumulativos do Art. 28º da Diretiva IVA, que, por sua vez, contém uma cláusula de prestador presumido, como supra se desenvolveu.

Ora, entendeu a *HMRC* que esta presunção não havia sido ilidida pela *Fenix* nos períodos em questão e, como tal, a mesma seria responsável pela cobrança e entrega do IVA decorrente – *ergo*, o IVA que fosse devido sobre 100% dos montantes pagos pelos fãs, não apenas o IVA devido relativamente aos 20% que retinha na fonte como pagamento dos criadores pelos serviços da plataforma¹³³.

Entendendo que a base legal para este entendimento era inválida e, como tal, não aplicável e, em acréscimo, que a própria se encontrava fora do escopo de aplicação e/ou ilidia a presunção do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, a *Fenix* interpôs recurso contra as liquidações adicionais em questão, junto do Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária) do Reino Unido¹³⁴. A requerente alegou ainda que a *HMRC* estava a desconsiderar o Art. 28º da Diretiva IVA.

¹³³ Cfr. CHAMON, Merjin (2023), pp. 1683-1686.

¹³⁴ Cfr. Ac. do *First-Tier Tribunal Tax Chamber*, *Appeal of* 15/12/2020, TC/2020/02481, Reino Unido, §11.

Enquanto fundamentos para a sua argumentação relativa à invalidade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, a *Fenix* alegou que o mesmo tem o efeito de alterar e/ou suplementar o Art. 28º da Diretiva IVA, acrescentando-lhe novas regras. Assim seria, a seu ver, já que a presunção inclusa no artigo cuja validade contestava continha, por um lado, requisitos que a tornam particularmente difícil de ilidir, e, por outro, que existem determinadas circunstâncias em que – como supra mencionado no presente estudo – os intermediários estarão inclusivamente impedidos de ilidir a presunção, mesmo se os requisitos do próprio artigo estiverem cumpridos e sem sombra de dúvidas a identidade do prestador de serviços subjacente tenha sido revelada ao cliente.

Bem assim, entendia a *Fenix* que este artigo, além de acrescentar novas regras ao Art. 28º da Diretiva IVA, estaria ainda a privar as partes da sua autonomia contratual e se mostrava contrário à realidade económica e comercial. Afirmou, portanto, que o n.º 1 do Art. 9º-A excede os limites que uma medida de aplicação constante do Regulamento de Execução 282/2011 poderá ter, em desacordo com o Art. 397º da Diretiva IVA, indo além da mera clarificação, constituindo uma verdadeira alteração.

A *HMRC* defendeu as liquidações adicionais a que procedeu e contestou os argumentos apresentados pela *Fenix* dizendo que o Art. 28º da Diretiva IVA está formulado em termos amplos e gerais, e que o n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 constitui uma simples clarificação ao mesmo, argumentando que o Art. 9º-A é necessário e apropriado para a implementação do Art. 28º sem o suplementar ou alterar.

Ouvidas as partes, subsistiram dúvidas ao Tribunal de Primeira Instância relativamente à validade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011. Como tal, entendendo que seria necessário resolver estas dúvidas atinentes à validade de um instrumento de legislação da UE por forma a que pudesse passar o seu julgamento, o Tribunal do Reino Unido procedeu a um reenvio prejudicial da questão para o TJUE¹³⁵.

Será relevante mencionar que esta prerrogativa do reenvio prejudicial para o TJUE era ainda uma possibilidade ao alcance do Tribunal do Reino Unido, não obstante a saída deste do território da UE, uma vez que a questão foi colocada no ínterim do período de transição, em conformidade com o Art. 86º n.º 1 do Acordo de Saída¹³⁶.

¹³⁵ Ac. do *First-Tier Tribunal Tax Chamber, Appeal of* 15/12/2020, TC/2020/02481, Reino Unido, §145 e 146, sendo que a questão que foi enviada ao TJUE se encontra no §51 do apêndice.

¹³⁶ O termo do período de transição deu-se a 31 de dezembro 2020, Art. 136º do Acordo de Saída. A questão foi colocada ao TJUE a 15 de dezembro 2020 e foi registada na secretaria a 22 de dezembro de 2020. Assim, o TJUE mantinha a sua competência para julgar esta questão, estando cumpridos os requisitos dos artigos.

4.2. Entendimento do Tribunal

O TJUE começou por fazer menção aos fundamentos de dúvida concernentes à validade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, conforme expostos pelo órgão jurisdicional de reenvio. Sumariamente, afirmava o Tribunal de Primeira Instância que o artigo em questão poderia estar em violação das competências de execução que lhe foram conferidas, referenciando, para este efeito, jurisprudência anterior do TJUE¹³⁷ e, com particular relevo, afirmou que o facto de que a presunção do n.º 1 do Art. 9º-A se poder aplicar a todos os sujeitos passivos participantes na prestação de serviços não constituía uma simples medida técnica, mas uma verdadeira alteração ao quadro jurídico resultante do Art. 28º da Diretiva IVA¹³⁸.

Neste sentido, numa estrutura análoga à que foi seguida pelo AG nas suas conclusões¹³⁹, o TJUE iniciou as suas observações com a análise das questões pertinentes ao conceito de poder de execução, na aceção do Art. 291º do TFUE (Tratado sobre o Funcionamento da UE).

O esclarecimento do TJUE sobre a matéria em apreço foi tão elaborado que Merjin Chamon até afirmou que “[...] quase poderia ser copiado palavra por palavra para um manual de Direito da UE e servir como exposição pedagógica [...]”¹⁴⁰.

O TJUE reiterou que o Art. 291º n.º 2 do TFUE estabelece que quando são necessárias condições uniformes de execução de atos juridicamente vinculativos da UE, os EM conferem competências de execução à Comissão, ou, em circunstâncias específicas, ao Conselho. Uma das circunstâncias específicas em questão resulta do Art. 397º da Diretiva IVA, disposição que tem como intuito permitir ao Conselho adotar as medidas necessárias à uniforme aplicação da Diretiva em que se insere. Este é, precisamente, o intuito do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 em relação ao Art. 28º da Diretiva IVA¹⁴¹.

O Conselho não poderá, contudo, no âmbito deste poder de execução, estabelecer regras essenciais de matéria, já que, relembra o TJUE, as disposições que estabelecem os elementos essenciais de regulamentações de base não poderão ocorrer em atos delegados nem em atos de execução, em conformidade com jurisprudência anterior¹⁴².

¹³⁷ Ac. do TJUE, Caso C-65/13, 15 de Outubro de 2014 e o Ac. do TJUE, Caso C-464/10, 14 de Julho de 2011.

¹³⁸ Ac. *Fenix*, §28-31.

¹³⁹ Cfr. Conclusões do AG Athanasios Rantos sobre o caso em questão (C-695/20), apresentadas a 15 de setembro de 2022, §28.

¹⁴⁰ Cit. CHAMON, Merjin (2023), p. 1689.

¹⁴¹ Ac. *Fenix*, §36-40.

¹⁴² *Ibid.*, §41-43.

Com efeito, o TJUE mencionou o “Teste” *Eures Network*¹⁴³, proveniente de jurisprudência anterior sua na matéria, em que se estabelece que por forma a que se entenda que a Comissão não está a exceder os poderes de execução que lhe foram concedidos, através de uma disposição de um ato de execução, este terá de “[...] respeitar os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo ato legislativo que essas disposições devem especificar e, por outro, ser necessárias ou úteis para a sua aplicação, sem o completar nem alterar [...]”¹⁴⁴.

Bem assim, o Tribunal confirmou, por via do Ac. *Fenix*, que este teste e raciocínio jurídico também será de aplicar quando estamos a falar de poderes de execução conferidos ao Conselho, uma vez que, textualmente, os Arts. 290º e 291º TFUE não oferecem qualquer indicação de que o poder de execução que possa vir a ser atribuído ao Conselho seja diferente do que seria atribuído à Comissão no que respeita à natureza, alcance e condições de exercício das competências de execução.

Não obstante, referiu o Tribunal que existe uma diferença fundamental – só a Comissão estará habilitada a adotar disposições que completam ou alteram certos elementos não essenciais nos termos do Art. 290º TFUE, os chamados atos delegados. Assim sendo, com particular importância para o caso *sub judice*, em que falamos de um poder concedido ao Conselho, não é permitido a este órgão através de atos de execução completar ou alterar o ato legislativo de forma alguma, quer se esteja a falar de elementos essenciais ou não essenciais¹⁴⁵.

Em suma, por forma a estar em condições de determinar se foram respeitados os limites das competências de execução atribuídos ao Conselho (ou à Comissão) por via do Art. 291º do TFUE relativamente a uma concreta medida de execução – no caso em apreço, falamos do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, por via do Art. 397º da Diretiva IVA – o TJUE teve de clarificar alguns pontos. Examinou, num primeiro momento, se a medida respeitava os objetivos gerais e essenciais do ato legislativo que pretende especificar, neste caso, a Diretiva IVA (em particular, o Art. 28º). Num segundo momento, determinou se a medida em questão era necessária ou apropriada para a uniforme execução do ato. Num terceiro momento, confirmou se esta não o complementava nem alterava de forma alguma¹⁴⁶.

Quanto a saber se o n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 respeita os objetivos gerais essenciais prosseguidos pelo Art. 28º da Diretiva IVA, começou o Tribunal

¹⁴³ O “teste” *Eures Network* resulta do §46 do Ac. do TJUE no Caso C-65/13, 15 de Outubro de 2014, em que o Tribunal determinou para que se consiga determinar se a Comissão excedeu as competências de execução que lhe tenham sido atribuídas por força do Art. 291º do TFUE, terão de estar cumpridos certos pressupostos.

¹⁴⁴ Ac. *Fenix*, §44.

¹⁴⁵ *Ibid.*, § 45-48.

¹⁴⁶ *Ibid.*, § 49-50.

por sublinhar que um dos objetivos da Diretiva em questão é, nomeadamente, a aplicação uniforme do sistema comum do IVA que através do seu articulado se consagra. Neste articulado, encontramos, em particular, o Art. 28º, que – como referiu o TJUE e já se desenvolveu na presente dissertação – estabelece uma ficção jurídica e uma cláusula de prestador presumido, por via da qual se presume que um intermediário que atue enquanto comissário no âmbito de uma prestação de serviços é o prestador dos serviços em causa, para efeitos de responsabilidade.

Neste seguimento, no que respeita em concreto ao n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, o objetivo é garantir a uniforme aplicação da presunção que se estabelece no Art. 28º da Diretiva IVA, no que a serviços eletrónicos diz respeito, quando estes forem prestados através de uma rede de telecomunicações, interface ou portal e em que condições se poderá considerar que um sujeito passivo que participe na prestação destes serviços age em seu nome, mas por conta do fornecedor. Deste modo, entendeu o TJUE que resulta destas provisões do Art. 9º-A que o seu n.º 1 não contradiz os objetivos gerais da Diretiva IVA, e, em particular, não contradiz o Art. 28º¹⁴⁷.

Quanto a saber se o n.º 1 do Art. 9º-A é necessário ou apropriado para a execução uniforme do Art. 28º, o TJUE sublinhou os motivadores essenciais de certeza e segurança jurídica que regem o Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 – a prevenção de divergências de execução entre os diferentes EM, razão pela qual se deverá entender que esta questão deve ser respondida na afirmativa¹⁴⁸.

Por fim, o TJUE debruçou-se sobre o ponto crucial da argumentação da *Fenix* e terceiro elemento a confirmar – saber se os três sub-parágrafos do Art. 9º-A, n.º 1 do Regulamento de Execução 282/2011 complementam ou alteram fundamentalmente o Art. 28º da Diretiva IVA, portanto, se o Conselho excedeu os limites dos poderes de execução que lhe foram concedidos.

Rejeitando uma vez mais a linha argumentativa da *Fenix*, o TJUE iniciou as suas observações sobre esta porção da questão deixando bem claro, que o facto de o n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 só se aplicar a uma parte dos serviços a que se faz referência no Art. 28º da Diretiva IVA não invalida que este continue a ser apenas uma especificação do teor do Art. 28º¹⁴⁹ da Diretiva IVA. Em particular no que respeita à presunção que o Art. 9º-A contém no primeiro sub-parágrafo, o TJUE afirma que “[...] inscreve-se

¹⁴⁷ *Ibid.*, § 57-60.

¹⁴⁸ *Ibid.*, § 61-62.

¹⁴⁹ *Ibid.*, § 64-67. Reitere-se que conquanto o Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011 só se aplica aos serviços eletrónicos, tal não é verdade para o Art. 28º da Diretiva IVA.

plenamente na lógica subjacente ao artigo 28.º da Diretiva IVA [...]”¹⁵⁰, e se limita meramente a especificar as circunstâncias em que se poderá entender que está preenchido um dos requisitos do Art. 28º, sem completar ou alterar o seu conteúdo.

Acrescentou o TJUE que contrariamente ao afirmado pela *Fenix*, o n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, permite ilidir a presunção, cumpridos que estejam alguns requisitos, relacionados, nomeadamente, com os acordos contratuais que, em princípio, refletirão a realidade económica e comercial das operações¹⁵¹. Deste modo, entendeu o TJUE que não existia qualquer conflito entre a disposição e jurisprudência anterior sobre o assunto.

No que respeita aos requisitos a ilidir em concreto, também estes pretendem apenas detalhar as condições em que o fornecedor é expressamente reconhecido como prestador para estes efeitos, e, uma mais uma vez, o Tribunal não encontra no segundo sub-parágrafo do n.º 1 deste artigo um objetivo de complementar ou alterar o Art. 28º da Diretiva IVA¹⁵².

Finalmente, relativamente à última questão em discussão, *ergo*, o terceiro sub-parágrafo do n.º 1 do Art. 9º-A, que se refere às circunstâncias concretas em que a presunção estipulada pelo primeiro sub-parágrafo se torna inilidível para o sujeito passivo, o TJUE sustentou uma vez mais que o Conselho teve de facto em conta a realidade económica e comercial, em conformidade com jurisprudência anterior. Adicionalmente, esta proibição tem exatamente como intuito o impedimento de situações em que o sujeito passivo vai contra a realidade económica e comercial através de estipulações contratuais¹⁵³.

Neste seguimento, para estarmos em condições de aplicar o Art. 28º da Diretiva IVA, deverá, acima de tudo, relevar-se os poderes à disposição do sujeito passivo no âmbito da prestação de serviços de que faz parte. Assim, a possibilidade de que o cliente esteja, em certos casos, ciente da identidade do comitente e da existência em si de um contrato de comissão foi considerada pelo TJUE como por si só fator que não possui relevância suficiente para que se entenda que o sujeito passivo não está abrangido pelo regime do Art. 28º da Diretiva IVA¹⁵⁴.

Com efeito, também relativamente ao terceiro sub-parágrafo do n.º 1 o TJUE não entendeu que alterasse ou completasse o Art. 28º da Diretiva IVA¹⁵⁵.

Sendo assim, o TJUE concluiu as suas observações confirmando a validade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, e, como tal, proferindo o entendimento que

¹⁵⁰ *Ibid.*, cit. §69.

¹⁵¹ *Ibid.*, § 71-74.

¹⁵² *Ibid.*, §79.

¹⁵³ *Ibid.*, § 81-84.

¹⁵⁴ *Ibid.*, §88.

¹⁵⁵ *Ibid.*, §89.

o Conselho não havia ultrapassado as competências de execução que lhe foram incumbidas por via do Art. 397º da Diretiva IVA e do Art. 291º n.º 2 do TFUE¹⁵⁶.

4.3. Consequências Práticas do Caso

É inegável que as implicações práticas da decisão do TJUE no Ac. *Fenix* são múltiplas e notáveis. Em primeiro lugar, evidenciou o Tribunal que o Conselho não ultrapassou os seus poderes de execução no que respeita ao n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011. Por meio desta decisão, o TJUE reconfirmou, no seu entendimento, os termos da existência e limitação dos poderes de execução do Conselho e clarificou que, quando concedidos, a natureza e extensão dos mesmos é, nos termos delimitados pelo Art. 291º n.º 2 do TFUE, igual aos poderes de execução da Comissão¹⁵⁷.

Em segundo lugar, e de forma crucial, a decisão esclarece a questão da responsabilidade dos intermediários¹⁵⁸, deixando o TJUE claro, através do seu entendimento, que se estiverem cumpridas as condições do regime estabelecido no Art. 28º da Diretiva IVA, especificado em certas circunstâncias pelo Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, os intermediários, *inter alia*, as plataformas digitais, serão responsáveis pela cobrança e entrega da totalidade do IVA subjacente à operação aos clientes.

Neste sentido “À medida que a economia digital continua a redefinir as dinâmicas comerciais e fiscais, esta sentença converte-se num farol de claridade para o sistema jurídico e fiscal da UE”¹⁵⁹.

¹⁵⁶ *Ibid.*, § 90-91.

¹⁵⁷ *Ibid.*, § 44-47. Neste sentido, CHAMON, Merjin (2023), pp. 1692-1696.

¹⁵⁸ COLE, Emilia (2023).

¹⁵⁹ Cit. SUANO, Estefanía Harana (2024), p. 248.

5. Conclusões

A análise efetuada permite-nos avançar as seguintes conclusões:

1. O *status quo* da tributação das plataformas digitais de prestação de serviços em sede de IVA tem vindo evoluir significativamente nos últimos tempos. Na linha da frente desta mudança de paradigma identificamos dois grandes impulsionadores – o pilar dois do *ViDA*, e o Ac. *Fenix* do TJUE.
2. O *ViDA* tem como propósito central trazer as tradicionais regras do IVA para a Era Digital e torná-las capazes de lidar com os avanços tecnológicos constantes e combater a fraude. O seu pilar dois foca este intuito na *platform economy*, propondo soluções a vários desafios identificados nesse meio.
3. Em particular, visou-se solucionar a desigualdade de tratamento entre os prestadores de serviços que operam através de plataformas digitais e os que prestam os seus serviços pelo mercado dito “tradicional”. Os primeiros, além de usufruírem da abrangência de mercado das plataformas, desfrutavam de um regime fiscal significativamente mais vantajoso que os segundos, muitas vezes não estando sequer registados para efeitos de IVA e podendo, desse modo, praticar preços inferiores, numa clara distorção da concorrência.
4. Neste sentido, a Comissão introduzirá, no âmbito dos dois maiores setores de serviços da *platform economy*, uma nova cláusula de prestador presumido, o Art. 28º-A da Diretiva IVA, com o intuito de responsabilizar pelo IVA da operação as plataformas digitais que estejam a *facilitar* as prestações de serviços neste contexto, nos casos em que os fornecedores subjacentes cumpram, eles próprios, as suas responsabilidades nesse sentido.
5. Através do pilar dois, a Comissão clarificará ainda a classificação dos serviços de facilitação prestados pelas plataformas (de bens ou qualquer tipo de serviços), sob a forma de uma nova regra de localização para *B2C*, o Art. 46º-A da Diretiva IVA – já que as divergências de classificação resultam, presentemente, na aplicação de regras de localização distintas.
6. Esta nova cláusula de prestador presumido do Art. 28º-A vem por acréscimo a outra cláusula deste tipo que já existe na Diretiva IVA para serviços, o Art. 28º, relativo a

comissários. Aparentemente parecidas, já que ambas visam a responsabilização do *middle man*, em conformidade com o que se veio a desenvolver *supra*, concluímos que as normas apresentam diferenças significativas em quase todos os âmbitos.

7. Por seu lado, o Art. 28º da Diretiva IVA esteve em destaque no Ac. *Fenix* do TJUE. A importância do Acórdão fundamenta-se nas suas fortes implicações práticas, já que reconfirma a validade do n.º 1 do Art. 9º-A do Regulamento de Execução 282/2011, norma que é crucial na clarificação dos elementos necessários ao preenchimento de um dos mais controversos requisitos de aplicação do Art. 28º da Diretiva IVA. O Tribunal reafirma, deste modo, a responsabilidade dos intermediários neste âmbito.
8. Posto isto, evidencia-se que o intuito seria, com a introdução do Art. 28º-A, cobrir todas as bases da responsabilização das plataformas de prestação de serviços em sede de IVA, com vista ao preenchimento de lacunas remanescentes.
9. Neste sentido, entendemos que é um propósito que promove a certeza e a segurança jurídica, numa aplicação coerente do IVA, e irá certamente longe no sentido de diminuir a fraude fiscal e aumentar a *compliance* no imposto.
10. Não obstante, ‘não há bela sem senão’, e estes avanços, apesar de louváveis, e, no nosso entender, predominantemente positivos, poderão, como previamente sublinhado, ser demasiado onerosos ao nível de obrigações administrativas para plataformas mais pequenas. Além disto, existem ainda algumas dúvidas que ficaram por clarificar, por exemplo, no que diz respeito à interação entre os Arts. 28º e 28º-A da Diretiva IVA.
11. Neste sentido, não fosse o longo período que foi necessário para chegar a acordo sobre o *ViDA* indicador suficiente da existência desta e de outras questões a esclarecer, sublinhamos a letra do n.º 6 do Art. 28º-A da Diretiva IVA – que deixará claro que a operação e aplicação deste regime será monitorizada de perto nos próximos anos, e, se necessário, novas propostas legislativas de retificação surgirão neste contexto.
12. Será crucial, neste sentido, a colaboração entre as várias instituições como a Comissão e o TJUE, e os diferentes EM. Aguardamos ansiosamente por novos desenvolvimentos, nomeadamente no que diz respeito à aplicação prática destas medidas, que levará, certamente, ao esclarecimento de muitas das atuais dúvidas, e, naturalmente, ao surgimento de outras.
13. Entretanto, é indiscutível que a ação conjunta do TJUE e do legislador da UE veio trazer certeza acrescida a esta matéria, esperando-se que esta dissertação possa ter contribuído,

de forma naturalmente limitada e com eventuais deficiências, para um melhor esclarecimento desta matéria e sistematização do conhecimento existente, em especial, no nosso país.

6. Bibliografia

(i) Livros e capítulos de livros

- BARRETO, Isabella (2024) – “A Tributação de Gigantes: As Novas Regras para Plataformas de Comércio Eletrónico” in *CADERNOS IVA 2024*. Coordenação de Sérgio Vasques. Edições Almedina, S.A. Coimbra, Portugal.
- BARR, Rosamund, *et al.* (2021) – *E-commerce and EU VAT: Theory and Practice*, Kluwer Law International B.V., Países Baixos.
- BERETTA, Giorgio (2019), *European VAT and the Sharing Economy*, col. EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International B.V., Países Baixos.
- DA SILVA, Ana Moreira (2023) – “Os Desafios do IVA na Era das Plataformas Digitais”, in *CADERNOS IVA 2023*. Coordenação de Sérgio Vasques. Edições Almedina, S.A. Coimbra, Portugal.
- DE ALMEIDA, Marta Machado e JACOB, João de Freitas (2025) – “O IVA na Era Digital: Desenvolvimentos Recentes”, in *CADERNOS IVA 2025*, Março de 2025, Coordenação de Sérgio Vasques. Edições Almeida, S.A. Coimbra, Portugal.
- DOESUM, Ad van, *et al.*, (2020), *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International B.V., Países Baixos.
- MALDONALDO, Joana e SOARES, Sara (2022) – “Era uma vez um IVA...Que virou o E-Commerce do Avesso” in *CADERNOS IVA 2022*. Coordenação de Sérgio Vasques. Edições Almedina, S.A. Coimbra, Portugal.
- POLLAK, Christina (2022) – *Platforms in EU VAT Law – A Legal Analysis of the Supply of Goods*, Kluwer Law International B.V., Países Baixos.
- RAPOULA, Mariana Magalhães (2025) – “IVA sem Tabus: A Economia Digital a Nu no Only Fans”, in *CADERNOS IVA 2025*, Março de 2025, Coordenação de Sérgio Vasques. Edições Almedina, S.A. Coimbra, Portugal.
- SROKA, Emilia Teresa (2024) – *Short-Term Rental Platforms as Deemed Suppliers in the EU VAT System*. EUCOTAX Series on European Taxation, Kluwer Law International.

(ii) Artigos científicos

- AMAND, Christian (2021) – Disclosed/Undisclosed Agent in EU VAT: *When Is an Intermediary Acting in Its Own Name?*, *International VAT Monitor*, Volume 32 N.º 5 (Setembro/Outubro 2021), pp. 241-246, IBFD. Disponível na Internet:

https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2021_05_e2_4.html
[consultado a 6 de Janeiro de 2025]

- BERETTA, Giorgio (2023) – Literature Review on C. Pollak, Platforms in EU VAT Law, a legal analysis of the supply of goods, EUCOTAX series on European taxation, volume 70, Wolters Kluwer, 2022 – Intertax, Volume 51, Issue 11, 2023, Kluwer Law International BV, Países Baixos, pp. 801-804. Disponível na Internet: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2023070.pdf> [consultado a 20 de Janeiro de 2025].
- BERETTA, Giorgio (2025) – Literature Review on Short-Term Rental Platforms as Deemed Suppliers in the EU VAT System, E.T. Sroka, EUCOTAX Series on European Taxation: Vol. No 74, Wolters Kluwer 2024 – Intertax, pp. 1-3, Volume 53, Edição 4, Kluwer International BV, Países Baixos. Disponível na Internet: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2025032.pdf> [consultado a 24 de Fevereiro de 2025].
- CHAMON, Merjin (2023) - Only Fans of the Council's implementing powers in Luxembourg: Fenix International, Common Market Law Review 60, pp- 1683-1704, 2023, Issue 6, Kluwer Law International, Países Baixos Disponível na Internet: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\COLA\COLA2023120.pdf>[consultado a 30 de Outubro de 2024].
- CICIN-SAIN, Nevia (2023) – Newly Proposed VAT Rules For Sharing Economy Platforms: *Some Fine-Tuning Needed?* Kluwer International Tax Blog, 22 de Março de 2023, [Consultado a 9 de março de 2025]. Disponível na Internet, <https://kluwertaxblog.com/2023/03/22/newly-proposed-vat-rules-for-sharing-economy-platforms-some-fine-tuning-needed/> . [consultado a 4 de Março de 2025].
- COLE, Emilia (2023) – Court of Justice of the European Union strips it down for Only Fans (C-695/20 Fenix International vs. HMRC). European Law Blog, 31 de Março de 2023. [Consultado a 1 de março de 2025]. Disponível na Internet: <https://www.europeanlawblog.eu/pub/cjeu-strips-it-down-for-onlyfans-c-695-20-fenix-international-v-hmrc/release/1>.
- CUNHA RODRIGUES, Nuno (2018) – A regulação da economia colaborativa pela União Europeia, Revista da Faculdade e Direito da Universidade de Lisboa, Dezembro de 2018, Número 2, Lisboa, pp. 59-82. Disponível na Internet: <https://repositorio.ulisboa.pt/handle/10451/55101> [consultado a 19 de Janeiro de 2025].
- DOESUM, Ad Van (2024) – Revisiting the Commissionaire Fiction in EU VAT Law: Cause, Effect and the Role of Identical Supplies. International VAT Monitor November/December 2024, pp. 269-271, IBFD. Disponível na Internet:

https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2024_06_e2_1.html
[consultado a 4 de março de 2025].

- ECHEVARRIA, Gorka (2024) – VAT in the Digital Age: What’s Happening Now – And What’s Coming – in the EU, Março/Abril de 2024, Tax Executive Volume 76 Issue 2, pp.52-64. Disponível na Internet: <https://www.taxexecutive.org/vat-in-the-digital-age/?utm.com> [consultado a 28 de Outubro de 2024].
- GAJEWSKI, Dominik e JONSKI, Kamil (2022) – ‘VAT Gap’ Estimation: Distinguishing Between Informality and Fraud. EC Tax Review, 2022, issue 3, pp. 124-130, Kluwer law International BV, Países Baixos. Disponível na Internet: https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2_022012.pdf [consultado a 9 de Março de 2025].
- GALLARDO, Javier Sánchez e ZUBELDIA, Gorka Echevarría (2023) – The Platform Economy Will Have Its Own VAT Regime in 2025, International VAT Monitor Julho/Agosto 2023, IBFD, pp. 167-170, IBFD, Disponível na Internet: https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2023_04_e2_2.html [consultado a 13 de novembro de 2024].
- LAMENSCH, Marie, *et al.* (2024) – Qualitative Assessment of Two Recent EU Commission Proposals to Impose (More) VAT Obligations on Platforms, World Tax Journal, February 2024, IBFD, pp.3-53, Disponível na Internet: https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2024_01_e2_1.html [consultado a 28 de Outubro de 2024].
- MATESANZ, Fernando (2023) – “The increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT”, International VAT Monitor, Volume 34 N.º 3 (Maio/Junho 2023), IBFD. Disponível na Internet: https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2023_03_e2_2.html [consultado a 2 de dezembro de 2024].
- MERKX, Madeleine, *et al.* (2023) – VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin la ViDA Loca? EC Tax Review 2023, Issue 3, pp. 127-141, Kluwer Law International BV, Países Baixos. Disponível na Internet: https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2_023018.pdf [consultado a 28 de Outubro de 2024].
- MERKX, Madeleine (2024) – Rendering Platforms Liable for VAT and Import Duties: *Desperate Times Call for Desperate Measures, but What about Proper Checks and Balances?*, EC Tax Review, pp. 185-196, 2024, Issue 5, Kluwer Law International BV, Países Baixos. [consultado a 9 de março de 2025].

Disponível na Internet:
<https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2024021.pdf>

- MERKX, Madeleine e GRUSON, John (2025) – EU Member States Agree on ViDA: A Major Step for the EU VAT System and a Digital Leap for Businesses, EC Tax Review 2025, pp. 8-21, Issue 1, Kluwer Law International BV, Países Baixos. Disponível na Internet: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2025002.pdf> [consultado a 24 de Fevereiro de 2025].
- PAPIS-ALMANSA, Marta e SROKA, Emilia (2024) – Questioning the Proportionality of the ViDA Rules on the Platform Economy: *Are We Veering off Course?* International VAT Monitor Maio/Junho de 2024, pp. 109-116, IBFD Disponível na Internet: https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2024_03_e2_3.html [consultado a 20 de janeiro de 2025].
- SUANO, Estefanía Harana (2024) – La Figura Del Prestador Del Servicio Online Y Su Responsabilidad Tributaria. Comentario De La Sentencia Del TJUE OnlyFans, Revista de Derecho Comunitario Europeo, 77, pp. 233-250. Disponível na Internet, <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.77.07> , [consultado a 22 de outubro de 2024].
- SUSO, Marcos Álvarez (2020) – E-Platforms Providing Services in the Short-Term Rental Accommodation Market: *The Challenges for Taxation of These Services under the EU VAT*, International VAT Monitor, January/February 2020, IBFD, pp. 8-15. Disponível na Internet: <https://www.ibfd.org/shop/journal/e-platforms-providing-services-short-term-rental-accommodation-market-challenges> [consultado a 8 de Março 2025].
- TRINKS, Matthias (2023) – Fenix International Ltd v HMRC: VAT on services rendered on social media platforms, British Tax Review 2023 Issue 2, pp.156-163. Disponível na Internet: <https://shorturl.at/YUybt> [consultado a 28 de Outubro de 2024].
- ZECHNER, Lily (2022) – Understanding VAT in Three-Party, Platform-Based Business Models: Which Party Is Supplying Which Service?. EC Tax Review, Vol. 31, Issue 4 (2022), Kluwer Law International, pp. 171-183. Disponível na Internet: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2022018.pdf> [consultado a 18 de Novembro de 2024].

(iii) Jurisprudência

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-284/03, de 18 de Novembro de 2004. Disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62003CJ0284> , [consultado a 20 de janeiro de 2025].

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-464/10, de 14 de Julho de 2011. Disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=ecli:ECLI%3AEU%3AC%3A2011%3A489>, [consultado a 20 de janeiro de 2025].

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-520/10, 3 de maio de 2012, disponível na internet: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=122389&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=547> [consultado a 16 de janeiro de 2025].

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-653/11, 20 de junho 2013, disponível na internet: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:62011CJ0653_SUM [consultado a 16 de janeiro de 2025].

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-65/13, de 15 de Outubro de 2014, disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62013CJ0065> [consultado a 18 de janeiro de 2025].

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-695/20, de 28 de fevereiro 2023, disponível na internet, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0695> [consultado a 4 de novembro de 2024].

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-734/19 de 12 de Novembro de 2020, disponível na internet: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=233584&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=12654182> [consultado a 18 de janeiro de 2025].

- Acórdão do Tribunal de Primeira Instância do Reino Unido, Secção tributária: First-Tier Tribunal Tax Chamber, between Fenix International Limited and The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Appeal Number TC/2020/02481, 22 de Outubro 2020. Disponível na Internet [consultado a 12 de fevereiro de 2025] https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2021/07/37-Fenix-International-Limited-and-The-Commissioners-For-Her-Majestys-Revenue-and-Customs.pdf?utm_ .

- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 12 de Setembro de 2022, Relatora: Juíza Desembargadora M. Fátima Andrade, Processo: 2903/20.7T8VFR.P1. Disponível na internet: <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/036754319b69cce4802588de004f4e97?OpenDocument> [consultado a 9 de janeiro de 2025].

- Conclusões do Advogado Geral Athanasios Rantos no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-695/20, apresentadas a 15 de Setembro de 2022. Disponível na Internet: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=265601&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9683408> [consultado a 12 de fevereiro de 2025].
- Conclusões da Advogada Geral J. Kokott, no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-305/03, 24 de fevereiro de 2005. Disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CC0305>, [consultado a 10 de dezembro de 2024].

(iv) Fontes Oficiais

- EUROPEAN COMMISSION, VAT COMMITTEE (2015) – New Legislation: Matters Concerning the Implementation of Recently Adopted EU VAT Provisions, Subject: VAT 2025: Harmonised application of the presumption. Working Paper N.º 885. Disponível na internet: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf> [consultado a 10 de Fevereiro de 2025].
- EUROPEAN COMMISSION, VAT COMMITTEE (2018) – Guidelines Resulting From the 111th Meeting of 30th November 2018, Document A, points 3-5. Disponível na Internet: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf [consultado a 3 de Março de 2025].
- EUROPEAN COMMISSION, VAT COMMITTEE (2018) – Question Concerning the Application of EU VAT Provisions, Subject: *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys. The significance of the VAT identification number*. Bruxelas, 3 de Abril de 2018, Working Paper N.º 947. Disponível na Internet: <https://circabc.europa.eu/sd/a/a586aece-6ab1-4d21-ad3f-03f90561f5da/WP%20947%20-%20Art%2044-48%20and%2058%20-%20Electronic%20platform.pdf> [consultado a 3 de Março de 2025].
- EUROPEAN COMMISSION (2014) – Explanatory Notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 (Council Implementing Regulation (EU) N.º 1042/2013, Publicadas a 3 de Abril de 2014. Disponível na Internet, https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/78103105-cf0c-4949-9162-daab6f5d11d4_en?filename=explanatory_notes_2015_en_0.pdf [consultado a 27 de Fevereiro de 2025].

- EUROPEAN COMMISSION (2020) – Notas Explicativas sobre as Regras em matéria de IVA para o Comércio Eletrónico, Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, Publicado em setembro de 2020. Disponível na Internet: https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/3372e2f2-d5ec-46ea-a2ac-97bc4f5ec634_pt?filename=vatecommerceexplanatory_28102020_pt.pdf [consultado a 9 de Janeiro de 2025].

- EUROPEAN COMMISSION (2022), Commission Staff Working Document: *Impact Assessment Report* (que acompanhou os documentos que compuseram a proposta *ViDA*) Bruxelas, Bélgica. [consultado a 3 de Janeiro de 2025], Disponível na Internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022SC0393>.

- EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the Digital Age, Bruxelas, 8 de Dezembro de 2022. Disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701> [consultado a 13 de Dezembro de 2024].

- EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Implementing Regulation Amending Implementing Regulation (EU) N.º 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes, Bruxelas, 8 de Dezembro de 2022. Disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0704&qid=1670828009652> [consultado a 13 de Dezembro de 2024].

- EUROPEAN COMMISSION (2022) – Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) n.º 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age, Bruxelas, 8 de Dezembro de 2022. Disponível na internet: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0703&qid=1674472194063> [consultado a 13 de Dezembro de 2024].

- EUROPEAN COUNCIL (2024) – Draft Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age (General approach), Interinstitutional File 2022/0407 (CNS), Bruxelas, 30 de Outubro de 2024. Disponível na Internet: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14961-2024-INIT/en/pdf> [consultado a 6 de Janeiro de 2025].

- EUROPEAN COUNCIL (2024) – Draft Council regulation Amending Regulation (EU) N.º 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age (political agreement), Interinstitutional file 2022/0409 (CNS), Bruxelas, 30 de Outubro de 2024.

Disponível na internet: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14962-2024-INIT/en/pdf> [consultado a 6 de Janeiro de 2025].

- EUROPEAN COUNCIL (2024) – Draft Council Implementing Regulation Amending Implementing Regulation (EU) N.º 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes (political agreement). Interinstitutional file 2022/0410 (NLE), Bruxelas, 30 de Outubro de 2024. Disponível na Internet: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14963-2024-INIT/en/pdf> [consultado a 6 de Janeiro de 2025].
- FISCALIS TAX GAP PROJECT GROUP (2016) – The Concept of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimations (FPG/041), Bruxelas, Março de 2016. Disponível na Internet: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf [consultado a 9 de Março de 2025].
- OECD (2017) – Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier is Not located in the Jurisdiction of Taxation, OECD Publishing, Paris, Disponível na Internet: <https://doi.org/10.1787/5269dc5a-en>. [consultado a 25 de Fevereiro de 2025].
- OECD (2018) – *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, [consultado a 9 de Janeiro de 2025]. Disponível na Internet: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- OECD (2019) – *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation* OECD Publishing Paris, Disponível na internet, [consultado a 23 de Dezembro de 2024] : <https://doi.org/10.1787/53e5f593-en> .
- OECD (2021) – The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration, OECD Publishing, Paris. Disponível na Internet, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>. [consultado a 3 de Março de 2025].
- OECD (2024), *OECD Digital Economy Outlook 2024 (Volume 1): Embracing the Technology Frontier*, [consultado a 16 de Janeiro de 2025] OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a1689dc5-en>.

(v) Legislação

- Código Comercial Português, aprovado pela Carta de lei de 28 de Junho de 1888, atualizado pela Lei n.º 49/2018, de 14 de agosto.
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, integralmente republicado pelo Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de junho e, posteriormente, pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho. Atualizado pela Lei n.º 75º-B/2020, de 31 de dezembro.

- Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de julho de 1986, que Regulamenta o contrato de agência ou representação comercial. Atualizado pelo Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de Abril de 1993.
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Atualizada pela Diretiva (UE) 2022/890 do Conselho de 3 de junho de 2022.
- Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto de 2020, que transpõe os artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, alterando o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico.
- 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 imposto sobre o valor acrescentado. Atualizado pelo Regulamento de Execução (UE) 2022/432 do Conselho, de 15 de março de 2022.
- Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de Outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.
- Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2020, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. Atualizado pelo Regulamento (UE) 2020/283 do Conselho de 18 de fevereiro de 2020.
- Acordo sobre a saída do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atómica. Bruxelas, 18 de outubro de 2019. Dossiê Interinstitucional 2019/0240 (NLE).
- Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho das Comunidades Europeias, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme.
- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia de 13 de Dezembro de 2007 (versão consolidada – 2016/C 202/01).

(vi) Outras Fontes

- Group on the Future of VAT (2019) – VAT treatment of the sharing economy (GFV N.º 086), Brussels. Disponível na Internet: <https://www.vatupdate.com/wp-content/uploads/2022/05/GFV-086-VAT-treatment-of-the-sharing-economy.pdf>, : [consultado a 3 de janeiro de 2025].

- ECONOMISTI ASSOCIATI, et al., (2022) – VAT in the Digital Age Final Report, Volume 2: *The VAT Treatment of the Platform Economy*, Luxemburgo, Publications Office of the European Union, Box 1. Disponível na Internet: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1fb877ab57fcda_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf, [consultado a 3 de Janeiro de 2025].
- VAT EXPERT GROUP (2024) – “VAT After ViDA” Reflection On The Future of VAT”, Relatório de 2 de Dezembro de 2024. Disponível na Internet: <https://www.vatupdate.com/2024/12/16/european-commission-issued-the-report-vat-after-vida/> [consultado a 20 de Fevereiro de 2025].
- *Website* oficial da Fenix International Limited – Disponível na Internet: <https://fenixinternational.com/> [consultado a 11 de fevereiro de 2025].
- *Website* oficial da plataforma Only Fans. Disponível na Internet: <https://onlyfans.com/values> [consultado a 11 de fevereiro de 2025].
- *Website* do Governo do Reino Unido, disponível na internet: <https://find-and-update.company-information.service.gov.uk/company/10354575/filing-history?ref=upmarket.co> [consultado a 11 de fevereiro de 2025].

(vii) Doutrina administrativa

- Autoridade Tributária e Aduaneira, Área de Gestão Tributária – IVA (2021) – Ofício Circulado n.º 30238, de 25 de Junho de 2021, Assunto: IVA – Novas Regras aplicáveis ao Comércio Eletrónico: vendas à distância. Disponível na Internet: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/oc_%2030238_2021.pdf [consultado a 4 de outubro de 2024].
- Autoridade Tributária e Aduaneira, Área de Gestão Tributária – IVA (2021) – Ofício Circulado n.º 30239, de 25 de Junho de 2021, Assunto: IVA – Novas Regras em Matéria de Tratamento em IVA do Comércio Eletrónico através de interfaces eletrónicas. Disponível na Internet: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_%2030239_2021.pdf [consultado a 4 de outubro de 2024].
- Autoridade Tributária e Aduaneira, Área de Gestão Tributária – IVA (2021) – Ofício Circulado n.º 30240, de 25 de Junho de 2021, Assunto: IVA – Novo Regime de Balcão Único. Disponível na Internet: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/oc_%2030240_2021.pdf [consultado a 4 de outubro de 2024].