



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*

**João Olivier da Costa Ramadas**

Dissertação de Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# A tributação da economia digital:

## o IVA no *e-commerce*

**João Olivier da Costa Ramadas**

Dissertação de Mestrado em Direito

Sob a orientação da Senhora Professora Doutora Maria Odete Oliveira

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



## Agradecimentos

*Reconhecidamente à Professora Doutora Maria Odete Oliveira, por me ter inspirado ao longo das aulas do Mestrado e por ter aceitado o meu convite.*

*Aos meus pais, pelo amor incondicional e esforços infinitos, em especial à minha mãe, pelos conselhos preciosos.*

*À Minha irmã, pela motivação e paciência.*

*Aos meus amigos do Porto, pela partilha de ideias e momentos inesquecíveis, em especial ao Diogo Afonso e ao João Ricardo.*

*Aos meus colegas do Seminário Menor de Vila Real, pela transmissão dos valores essenciais no crescimento humano.*

## **Resumo**

Com o desenvolvimento do comércio eletrônico as barreiras geográficas deixaram de existir, passando grande parte das operações comerciais a serem processadas através da internet. Este crescimento potencial levanta vários desafios ao nível da tributação, nomeadamente, como se deverá tributar esse tipo de comércio eletrônico e qual a melhor forma para o fazer. Neste sentido, a Comissão Europeia, aliada com as orientações apresentadas pela OCDE tem vindo a definir princípios e políticas com um número grande de propostas legislativas para uma modernização em matéria de IVA.

Algumas das propostas apresentam soluções para questões com elevada urgência, tendo em vista o combate à fraude fiscal, que representa uma perda enorme de receita, para os Estados-Membros e para o orçamento comunitário, deste imposto sobre o consumo. A projeção para a criação de um mercado único, onde a competitividade é minimizada, é o culminar de muitos anos de trabalho com reformas fundamentais. A mudança no sistema tributário europeu afeta todos os agentes que participam nos negócios, sejam eles internos ou externos à Comunidade e exige a unanimidades dos Estados-Membros, para que as propostas se tornarem lei, o que torna o processo frequentemente problemático.

Neste sentido, o trabalho pretende expor as preocupações que os Estados-Membros enfrentam do impacto da tecnologia nos novos modelos de negócios e analisará as propostas e medidas legislativas apresentadas para ultrapassar os obstáculos, por forma a atingir um sistema tributário moderno, simples e harmonizado.

**Palavras-chave:** Economia Digital, *E-commerce*, Princípio do Destino, Regime Especial, MOSS, Vendas à Distância, Regime Definitivo.

## ***Abstract***

*With the development of e-commerce, geographical barriers no longer exist, and most business operations are processed over the internet. This potential growth raises several taxation challenges, including how to tax e-commerce and how best to do so. In this sense, the European Commission, together with the guidelines presented by the OECD, has been defining principles and policies with many legislative proposals for the VAT modernization.*

*Some of the proposals provide solutions to issues of high urgency with a view to combating tax fraud, which represents a huge loss of revenue for Member States and the Community budget from the consumption tax. The projection for the creation of a single market, where competitiveness is minimized, is the culmination of many years of work on fundamental reforms. The change in the European tax system affects all business, whether internal or external to the Community, and requires the unanimity of the Member States for proposals to become law, which often makes the process problematic.*

*In this regard, the master thesis aims to address the concerns that Member States face about the impact of technology on new business models and will examine the proposals and legislative measures put forward to overcome obstacles in order to achieve a modern, simple and harmonized tax system.*

**Keywords:** *Digital Economy, E-commerce, Destination Principle, Special Regimes, MOSS, Distance Sales, Definitive Regime*



# ÍNDICE

SIGLAS E ABREVIATURAS .....	11
CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO .....	12
1.1    Nota introdutória .....	12
1.2    Objeto e sequência.....	12
1.3    Metodologia e Bibliografia.....	13
CAPÍTULO 2. ECONOMIA DIGITAL.....	14
2.1.    Potenciais desafios.....	15
2.1.1.    Elemento de conexão .....	15
2.1.2.    Acesso aos dados – data.....	16
2.1.3.    Caracterização .....	16
2.1.4.    Tributação do IVA .....	17
3.1.    Descrição geral da mecânica do imposto. ....	18
3.2. <i>E-commerce</i> .....	19
3.2.1.    Conceito .....	19
3.3.    Modalidades do <i>e-commerce</i> .....	22
3.3.1.    Business-to-Business (B2B).....	22
3.3.2.    Business-to-Consumer (B2C) .....	22
3.3.3.    Business-to-Business-to-Consumer (B2B2C).....	23
3.4.    Tributação do comercio eletrônico .....	23
3.5.    Princípio do destino .....	25
CAPÍTULO 4. <i>VAT PACKAGE</i> .....	27
4.1    Regra de localização – 2015.....	28
4.2    MOSS .....	29
4.3    Reembolso do IVA .....	30
4.4    Cooperação entre administrações. ....	31

4.5	Impacto intercalar .....	31
CAPÍTULO 5. <i>DIGITAL SINGLE MARKET ESTRATEGY</i> .....		34
5.1.	<i>Time to act</i> .....	35
5.1.1.	Soluções rápidas .....	37
5.1.2.	Sujeito Passivo Certificado .....	38
5.1.3.	Pleno Princípio do Destino e responsabilidade do fornecedor.....	39
CAPÍTULO 6. <i>E-COMMERCE PACKAGE</i> .....		43
6.1.	Limiares de simplificação .....	44
6.2.	<i>Import One Stop Shop</i> (IOSS) .....	46
6.3.	De MOSS para OSS.....	48
6.4.	Plataformas digitais.....	49
CAPÍTULO 7. CONCLUSÕES .....		51
BIBLIOGRAFIA .....		55
I.	Monografias e Revistas Científicas.....	55
II.	Documentos de organizações internacionais.....	56
III.	Documentos eletrônicos e websites.....	58
IV.	Lista Jurisprudencial.....	61

## SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
AT	Autoridade Tributária
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> – “Erosão da base e Transferência de Lucros”
CIRC	Código de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
CM OCDE	Convenção Modelo da OCDE
COM	Comunicação da Comissão Europeia
ECOFIN	<i>Economic and Financial Affairs Council</i> – “Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros”
EM	Estado-Membro
G20	Grupo dos 20
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
TJUE	Tribunal da Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
VIES	<i>VAT Information Exchange System</i> - “Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA”

# CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Nota introdutória

Hoje em dia podemos afirmar que nos encontramos na Era Digital, onde as tecnologias de informação e comunicação introduziram complexidade à sociedade.

A (r)evolução da economia para um contexto tecnológico e mais digital, potencia um extraordinário crescimento económico a nível mundial. Sem desvirtuar os resultados dos negócios digitais, a nova economia digital gera desafios e oportunidades, obrigando aos Estados uma nova abordagem global, coordenada e simplificadora.

A digitalização da economia veio potenciar a crise do princípio da territorialidade. A capacidade de exercício das atividades económicas sem uma presença física, levantam sérios desafios à soberania fiscal dos Estados, onde os negócios modelados com o objetivo de evitarem os impostos, potencia oportunidades de erosão da base tributável.

O acesso à internet tem-se sentido em todos os setores, representado evoluções positivas e negativas nas sociedades.

Neste contexto, surge a necessidade de uma maior regulação e de uma evolução no Direito para enfrentar os desafios da transformação digital, aliados à abolição das fronteiras físicas e aos novos modelos de negócios, através da implementação de um sistema de tributação eficiente e justo, assegurando condições equitativas de concorrência a nível mundial, adequado à Era Digital.

## 1.2 Objeto e sequência

A presente dissertação terá por objeto os desafios colocados em matéria dos impostos indiretos, mais concretamente o IVA, pela crescente digitalização dos modelos de negócio e procurará explorar mecanismos que podem ser utilizados para combater a erosão da base tributável e a modernização da legislação relativa à cobrança do imposto.

Iniciaremos com o conceito do e-commerce e com uma análise crítica às propostas legislativas inicialmente apresentadas pelo Comissão Europeia.

De seguida apresentamos as grandes alterações com um significativo impacto nas regras de localização.

Por fim, o nosso estudo irá debruçar-se sobre o *VAT package* que trouxe consigo alterações aplicadas a 1 de janeiro de 2019 e medidas a aplicar a partir de 1 de janeiro 2021.

Neste sentido, procuraremos verificar a eficiência das alterações introduzidas em matéria da tributação e identificamos as simplificações possíveis para combater a fraude fiscal e modernizar o cumprimento das obrigações declarativas às quais os sujeitos passivos estão obrigados.

### **1.3 Metodologia e Bibliografia**

O presente trabalho versa sobre a análise das evoluções legislativas, das comunicações e de outros documentos apresentados pelas organizações internacionais, essencialmente pela Comissão Europeia e a OCDE.

Na redação da dissertação, segui em linhas as orientações do manual de estilo da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto.

## CAPÍTULO 2. ECONOMIA DIGITAL

A transformação digital trouxe consigo mudanças no contexto consumidor, empresarial e estadual, requerendo uma adaptação proativa das empresas, dos Governos e dos seus cidadãos. A sociedade foi alvo da (r)evolução tecnológica com o seu impacto em todos os seus agentes.

Ao nível empresarial, a internet obrigou a uma regeneração do DNA das empresas. O embarque no mundo digital requer que os ecossistemas das empresas estejam em constante aprendizagem, para que seja possível tirar proveito das novas tecnologias e melhorar o seu resultado.

Os modelos de negócio caracterizavam-se pelas pequenas empresas, onde o comércio era essencialmente entre empresas (B2B) ou entre empresas e o consumidor final (B2C). Contudo, pela influência digital, as formas mantêm-se, mas são exercidas de formas diferentes e a criação das *online marketplaces* instituiu novos modelos de negócios, que podem ser considerados como (B2B2C)<sup>1</sup>, representada pelos intermediários terceiros, que recentemente, como iremos expor, poderão mesmo serem sujeitos passivos do imposto devido e responsabilizados pelas obrigações declarativas.

No nível governamental a transformação tecnológica teve importância nas mais diversas áreas do bem-estar da sua sociedade. Aproveitando a velocidade digital, os Estados procuraram uma maior aproximação entre os cidadãos e os setores públicos. A necessidade de adaptação levou à introdução de plataformas digitais onde os cidadãos com *click* conseguem interagir com o Estado<sup>2</sup>.

No que respeita aos cidadãos, estes viram as suas vidas simplificadas pela interação mais célere com a administração pública, por forma a obter em tempo e em “direto” resposta às suas pretensões.

---

<sup>1</sup>Neste sentido, Digital Economy Taxation Think Tank – *DET3 answer to the OECD, September 2017 request for input on the tax challenges of the digitalized economy* - “In a relevant number of cases the core business of the Digital Platform is not selling anything to the platform user in that country, but to other parties elsewhere that get something different through the platform in another side/angle of it (In a two-sided or multi-sided platform)”, 13/Oct/2017, <https://det3.eu/wp-content/uploads/DET3-answer-to-the-OECD-web.pdf>, consult. em 15/jul/2019. Ver também BO, Song e Zhang Haiwei, *A New Operation Model of E-Business*, 2010 International Conference on Internet Technology and Applications, 20-22 Aug. 2010, [ieeexplore.ieee.org](http://ieeexplore.ieee.org).

<sup>2</sup> P.ex., o lançamento do programa *SIMPLEX* – Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa como pacote de medidas apresentada em 2016 para combater a complexidade administrativa e promover a modernização da administração pública. Nesse sentido, entre outras, medidas simplificadoras vieram possibilitar a candidatura online ao ensino superior público; a possibilidade de marcação de consulta nos hospitais; a possibilidade de se criarem “Empresas na Hora”, e a possibilidade de cumprirem com as obrigações declarativas online, através do Portal das Finanças.

Deste forma, apesar da economia digital não ser uma criação, mas sim uma transformação dos modelos tradicionais de negócios, os Governos e as organizações internacionais têm um papel importante na regulação deste novo mundo comercial e comunicativo, onde a injustiça e o perigo estão iminentes, potenciados pela fraude fiscal e violação dos dados pessoais.

## **2.1. Potenciais desafios**

A economia digital, ao mesmo tempo que representa benefícios no crescimento do consumo, também apresenta dificuldades em matéria legal e fiscal. Neste sentido, a OCDE<sup>3</sup> identificou quatro principais desafios a enfrentar:

### *2.1.1. Elemento de conexão*

Os avanços tecnológicos não alteraram a razão de ser das atividades económicas, onde o lucro é o principal foco dos agentes económicos. As entidades necessitam de *inputs*, de gerar valor acrescentado e de chegar com os seus bens e serviços ao consumidor final.

Contudo, as atividades, na Era Digital são executadas à velocidade da luz, onde a informação, o serviço e o produto chegam em segundos a um enorme número de consumidores, praticamente sem impedimento territorial. O aumento da flexibilidade negocial resultou numa desmaterialização das tradicionais infraestruturas empresarias, permitindo a deslocalização das entidades e o exercício das suas atividades, entre as mais diversas jurisdições, sem a necessidade de uma presença física nesse mesmo local.

A temática da introdução de um novo nexo de presença empresarial com base na presença digital, obriga a repensar os fundamentos conceptuais do rendimento da obtenção de rendimento para os fins da tributação do rendimento na economia global.

Diretamente relacionado à Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE / G20, o desenvolvimento de um novo elemento de conexão não é, de facto, apenas um instrumento para combater o fenómeno da *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), refletindo bem mais uma revisão estrutural dos critérios para a alocação de direitos tributários sobre os rendimentos transfronteiriços na era da economia digital<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> OECD, Action 1 Project BEPS, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, - 2015 Final Report.

<sup>4</sup> HONGLER, Peter and Pistone, Pasquale, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, 1/Jan/2015, disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2586196> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2586196>.

Nos modelos de negócio da economia digital uma empresa pode interagir com os seus clientes através de um *site*, o que levanta questões em matéria de qualificação de EE<sup>5</sup>, a significar a indispensabilidade de um novonexo de EE baseado na presença digital, apoiada por uma reconstrução teórica à luz de uma nova dimensão para a teoria dos lucros. Isto não será, todavia, e por motivos óbvios, objeto do presente trabalho.

### 2.1.2. Acesso aos dados – data

As tecnologias de informação na economia digital têm permitido que as empresas reúnam dados e informações, de carácter pessoal ou empresarial, para que sejam ser formatados e organizados com o objetivo de adquirir benefícios. Assim, as empresas podem utilizar as informações para modelar o seu negócio às pretensões do consumidor<sup>6</sup>. Esta situação tem causado questões acerca do valor criado com esses dados<sup>7</sup>.

### 2.1.3. Caracterização

Em virtude da inovação digital, as prestações de bens e serviços podem ocorrer de diferentes formas. Isto leva a um desafio na caracterização dos rendimentos auferidos em sede de tributação. Uma prática recente é o pagamento para acesso ao *cloud computing*<sup>8</sup>, deixando dúvidas na sua qualificação do rendimento auferido através desse pagamento.

Por um lado, pode ser considerado como rendimento do serviço prestado, mas por outro, pode ser enquadrado como uma “contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico”<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> Na legislação portuguesa, o conceito de estabelecimento estável (EE), está previsto no artigo 5º do CIRC. Segundo o artigo considera-se estabelecimento estável “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”. Considerando o conceito desatualizado, não correspondendo à realidade factual, a OCDE no Plano 7 do BEPS procura identificar as alterações necessárias ao conceito, para evitar que de forma artificial seja imputada a tributação a um Estabelecimento Estável. A temática tem já discussão no seio da OCDE a propósito do artigo 5.º da CM OCDE.

<sup>6</sup> BUGHIN, J., Chui Michael, and Manyika James: “*Clouds, big data, and smart assets: Ten tech-enabled business trends to watch*”, disponível em McKinsey quarterly, 2010 - [forevueinternational.com](http://forevueinternational.com).

<sup>7</sup> Veja-se o caso *Cambridge Analytica* – “*Facebook says Cambridge Analytica may have gained 37m more users' data*” - The Guardian, 4/Abr/2018, <https://www.theguardian.com/technology/2018/apr/04/facebook-cambridge-analytica-user-data-latest-more-than-thought>, consult em 19 de Jul. de 2019.

<sup>8</sup> Definição apresentada pelo US Nationale Institute of Standards and Technology - Organisation for Economic Co-operation and Development – *Cloud Computing: The concepts, impacts and the role of government policy* - “*Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g. networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction*” - DSTI/ICCP(2011)19/FINAL de 19 de Ago. de 2014.

<sup>9</sup> Cf. artigo 2º. da Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

Neste contexto, é essencial perceber a razão por detrás da operação, para que seja possível o melhor enquadramento em sede tributária.

A caracterização permanecerá, contudo, plena de dificuldades, pela inovação dos modelos de negócio, que na maioria dos casos ainda não se encontram regulados na legislação tradicional<sup>10</sup>.

#### 2.1.4. Tributação do IVA

Com principal destaque no presente trabalho, o maior desafio colocado às Autoridades Tributárias é a tributação do IVA na economia digital.

A evolução tecnológica aumentou significativamente a capacidade de os consumidores efetuarem compras *online*, bem como a capacidade das empresas exercerem a atividade económica em qualquer lado e para todo mundo, sem que tenham de ter uma presença física. Isto origina dificuldades na cobrança do IVA, dada à complexidade dos modelos e face à inadequação dos sistemas tributários. O desafio em rastrear as operações, e, por conseguinte, cobrar o IVA devido, contribui em larga medida para a diferença entre o valor do imposto potencialmente arrecadável e a receita com ele efetivamente cobrada, o *VAT GAP*, recentemente estimado em mais de 137 mil milhões de euros com reporte a 2017<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> LUSCH, Stephen J., “*State Taxation of Cloud Computing*”, Santa Clara Computer & High Technology Law Journal, 2012-2013 – HeinOnline e Melanson. R -, “*Sales Taxes and the Shadow of Cloud Computing: Searching the Horizon for a Workable, National Solution*”, Tax Lawyer, vol. 65, n.º 4, (2011-2012), p. 871 e ss.

<sup>11</sup> IHS, Institute for Advanced Studies, “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States”, 2019 Final Report, 4/set/2019, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf), consult. em 15/set/2019, p.8.

## CAPÍTULO 3. IVA NO *E-COMMERCE*

### 3.1. Descrição geral da mecânica do imposto.

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as aquisições intracomunitárias de bens. Pela sua liquidação em todas as fases do circuito de produção e distribuição, ele qualifica-se como um imposto plurifásico, com pagamento fracionado por todos os operadores do mesmo circuito, o produtor, o grossista e o retalhista, com cada um a entregar aos cofres públicos a receita correspondente ao respetivo valor acrescentado. Em termos práticos, aos intervenientes da cadeia de fornecimentos é conferida a possibilidade do direito de dedução do imposto que lhes foi cobrado sobre os seus *inputs*, a qual operará por compensação com o imposto repercutido aos respetivos adquirentes (ou por reembolso, se caso disso), numa mecânica designada por método de crédito de imposto; método indireto subtrativo ou método das faturas (de venda e de compra).

Tratando-se de um imposto que visa tributar o consumo final de bens e de serviços, aquela mecânica garante, em condições gerais de aplicabilidade, a sua neutralidade, sempre apontada como a característica mais relevante deste modelo de tributação das transações. Para os sujeitos passivos de direito, os operadores económicos, o imposto não distorce as decisões económicas por não constituir encargo da atividade – o liquidado nos *outputs* é repercutido aos clientes e o suportado nos *inputs*, repercutido pelos fornecedores, é objeto de dedução. Para os sujeitos passivos de facto, os consumidores finais, ele é realmente suportado, incorporado que está no preço dos bens e serviços adquiridos para satisfação das suas necessidades.

Posto isto, o IVA é considerado como um imposto imperioso para o aumento da receita fiscal dos Estados, que através do seu efeito anestésico gera uma cobrança facilitada e célere.

## 3.2. E-commerce

### 3.2.1. Conceito

Da economia digital emergiram modelos de negócio<sup>12</sup> adaptados à estratégia digital. O comércio eletrônico ou *e-commerce*, como o pulmão da economia, pode ser definido genericamente como uma atividade comercial exercida através da internet. A definição de *e-commerce* não está clara, pelo que foram adotados vários conceitos diversos pelas diferentes organizações.

Em 1998, para Henry Hide<sup>13</sup> o *eletronic commerce* era definido como: “*any transaction conducted over the Internet or through Internet access, comprising the sale, lease, license, offer, or delivery of property, goods, services, or information, whether or not for consideration, and includes the provision of Internet access*”.

Para as Nações Unidas<sup>14</sup> estamos perante: “*transactions that involve online orders leading to the (import or export) delivery of goods and services*”, e para a OCDE<sup>15</sup> (2011), trata-se de:

*sale or purchase of goods or services conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or services do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organizations.*

Segundo esta definição da OCDE o comércio eletrônico pode ser realizado de forma *online* ou *offline*. No *e-commerce online* estamos a considerar as transações integralmente efetuadas através da internet, sem a necessidade de intervenção de algum agente – as obrigações contratuais desenvolvem-se, na sua globalidade, de forma eletrónica. No caso

---

<sup>12</sup> Note-se que alguns modelos de negócio se complementam, sendo que os novos modelos que emergiram, além do *e-commerce* aparecem designados, pelas expressões anglo saxónicas: “*app stores, online advertising, cloud computing, participative networked platforms, high speed trading, and online payment services*” - OECD (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 54-55.

<sup>13</sup> Político Americano do comité judiciário no *Report No. 105-808, Part I, do House of Representatives*, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/BILLS-105hr3529rh/pdf/BILLS-105hr3529rh.pdf>, consult. Em 25/Jul/2019.

<sup>14</sup> United Nations Economic Commission for Europe (2011). *The Impact of Globalization on National Accounts*. New York and Geneva: United Nations (UN), ch. 13, p. 250, [http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/groups/wgna/Guide\\_on\\_Impact\\_of\\_globalization\\_on\\_national\\_accounts\\_FINAL21122011.pdf](http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/groups/wgna/Guide_on_Impact_of_globalization_on_national_accounts_FINAL21122011.pdf), consult. em 29/Jul/2019.

<sup>15</sup> OECD (2011), *Guide to Measuring the Information Society 2011*, p. 71-72.

da transmissão de bens, a encomenda é feita online e sua entrega é também efetuada pela internet, tratando-se assim de bens e serviços digitais e de caráter intangível<sup>16</sup>. Os exemplos mais comuns são os e-books, conteúdos em forma de texto e imagens como fotos e gráficos, apresentados no formato de livro e o *streaming*, tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Internet, tendo sido criada para tornar as conexões mais rápidas, e sendo atualmente muito utilizada por emissoras de televisão, rádios FM e AM, e empresas que realizam eventos, para interação digital com ouvintes e clientes.

O *e-commerce offline* tem as mesmas características do *online*, porém, a sua entrega é feita pelos meios tradicionais, como por exemplo através do correio. Digamos que neste comércio eletrônico “indireto” a internet é apenas utilizada para concluir o contrato, e fazer o marketing, publicidade e fornecimento de outra informação. Assim, neste último trata-se de bens corpóreos que independentemente da encomenda ter sido efetuada *online*, o fazem perder aos bens as suas características, permanecendo tangíveis (*i.e.*, vendas à distância). Aqui a Internet é usada como uma ferramenta de comunicação (em vez de telefone, fax ou carta) pelo que, fiscalmente, não se tratará a final, de uma nova forma de negócios com diferentes implicações fiscais.

A Comissão Europeia emitiu em 1997 uma definição muito ampla de comércio eletrônico:

*“Electronic commerce is about doing business electronically. It is based on the electronic processing and transmission of data, including text, sound and video. It encompasses many diverse activities including electronic trading of goods and services, on-line delivery of digital content, electronic fund transfers, electronic share trading, electronic bills of lading, commercial auctions, collaborative design and engineering, on-line sourcing, public procurement, direct consumer marketing and after-sales service. It involves both products (e.g. consumer goods, specialized medical equipment) and services (e.g. information services, financial and legal*

---

<sup>16</sup> O enquadramento fiscal em sede de IVA do comércio eletrônico depende da forma como é efetuada. Neste contexto, de acordo com a União Europeia o *e-commerce online* é qualificado como prestação de serviços, de acordo com o artigo 24.º da Diretiva IVA, por falta da característica corpórea exigida pelo artigo 14.º da mesma, e por recurso a uma via residual em relação às restantes operações tributáveis. Esta qualificação teve impacto a nível comunitário em matéria de tributação indireta sobre o *e-book* (transmissão de um livro via internet, onde o consumidor pode fazer o seu *download*), pois os livros físicos (vendidos em suporte de papel) beneficiam da aplicação de uma taxa reduzida. Sobre a questão da dualidade entre livros vendidos em formato digital ou em suporte de papel, veja-se: Maria Odete Oliveira, “Livros Digitais Vs. Livros em Papel. O Dilema do IVA Comunitário: *A Book Is a Book no Matter What Its Form Is!* É a Forma ou o Conteúdo que Relevam na Definição de um Livro?”, Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política, Universidade Lusófona do Porto, n.º 10, 2017.

*services); traditional activities (e.g. healthcare, education) and new activities (e.g. virtual malls)<sup>17</sup>”*

Nesta definição, a parte crucial é a de que qualquer tipo de processamento de dados é combinado com uma atividade comercial, definição que, por tão ampla, pode incluir várias atividades comerciais, algumas levantando problemas de IVA, outras não.

Os princípios tributários existentes, especialmente para tributação internacional, determinam se um país ou outro pode tributar determinadas ações de acordo com o critério da presença física, o que significa que a tributação ocorrerá no país de residência ou no do estabelecimento. Porém, quando a Internet é usada no comércio eletrônico, o fornecedor não precisa de estar estabelecido num país específico, sendo certo até que a proximidade com os mercados de clientes é de menor importância nos fornecedores *online*. Além disso, é bastante fácil para os fornecedores on-line mudarem de local de negócios se outro Estado oferecer taxas de imposto mais baixas. A maioria das empresas *online* possuem uma página *web*, que pode ser hospedada em qualquer Estado. Portanto, as considerações fiscais terão, em princípio, um papel maior nos fornecedores *online* do que nos fornecedores *offline*. Um país com taxas de imposto favoráveis pode atrair vários fornecedores *online* e, assim, pôr em risco a receita tributária de outros Estados. Os fornecedores são geograficamente independentes, com a internet a permitir que apresentem os seus produtos *all over the world*.

É grande o desafio para as autoridades tributárias, sobretudo quanto aos esforços de cobrar impostos de entidades estrangeiras, a gerar custos acrescidos, sem esquecer a eventual falta de ativos domésticos para cobrir dívidas fiscais pendentes. São suscetíveis de aumentar os esquemas de evasão fiscal, já que, sem a intervenção das alfândegas, a “venda internacional” puramente *online*, de bens ou serviços pode passar despercebida pelas autoridades estaduais. Como bem acentuou a OCDE<sup>18</sup>, “*With electronic commerce and intranets it may be difficult to know who is doing what*”, sem esquecer que a localização é de importância crucial para determinar as implicações tributárias de uma transação.

No que diz respeito ao IVA, são essencialmente três os desafios: o fornecedor *on-line* pode oferecer seus produtos a partir de países com baixas taxas de IVA, obtendo uma

---

<sup>17</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento, ao Comité Económico e Social e ao Comité das Regiões, Uma iniciativa europeia para o comércio eletrônico, COM (97) 157 final, de 16 de abril de 1997;

<sup>18</sup> OECD, “*Emerging Issues in Tax Reform*”, p. 42., veja-se, OWENS, Jeffrey (1997), “*Emerging Issues in Tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat*,” *Tax Notes International*, Vol. 15.

vantagem de preço para seus concorrentes inseridos em regimes com mais elevada taxa de IVA; nem todos os países (que não EM da UE) têm tributação IVA; e em diferentes sistemas tributários corre-se o risco de dupla tributação, sem que os respetivos tratados (baseados no modelo da OCDE), cubram o IVA ou outros impostos sobre o consumo.

### **3.3.Modalidades do e-commerce**

Pelas definições *supra*, vemos que o *e-commerce* pode desenvolver-se nas mais diversas modalidades. O fácil acesso e enorme divulgação permite que operações ocorram de: *Business-to-Business* (B2B), *business-to-consumer* (B2C), *government to consumer* (G2C) ou *consumer to consumer* (C2C), sendo que para o presente trabalho versará sobre as modalidades de B2B e B2C, bem como a modalidade por intermédio das plataformas, podendo ser classificada como *business-to-business-to-consumer* (B2B2C)<sup>19</sup>

#### *3.3.1. Business-to-Business (B2B)*

A modalidade de negócio B2B exige que as operações sejam efetuadas entre duas entidades. Por um lado, podemos considerar que é a forma tradicional de compra e venda entre duas empresas. Por outro lado, também consiste na prestação de serviços *online* entre empresas, vejamos por exemplo, os casos de *web-hosting* ou suporte ao cliente<sup>20</sup>.

#### *3.3.2. Business-to-Consumer (B2C)*

O B2C, que estamos mais habituados, retrata a prestação de bens e serviços a consumidores finais. Neste modelo é dada possibilidade de o consumidor efetuar as suas compras *online*, sem a necessidade da *physical stores or offline presence* do vendedor/prestador. Os bens ou serviços podem ser tangíveis, como por exemplo um CD, ou intangíveis, as músicas online. Este tipo é caracterizado pelo elevado investimento em publicidade, para que seja possível atingir os compradores, mas distancias, mais longínquas que o vendedor pode considerar.

---

<sup>19</sup> TURBAN, E., David King - Electronic Commerce - *A Managerial and Social Networks Perspective*, Eighth Edition, Springer 2015, p.11.

<sup>20</sup> A título de exemplo, deparamo-nos com esta realidade, quando estamos no trabalho e, em virtude de um problema informático, surge a necessidade de solicitar suporte técnico. Por consequência, das novas tecnologias, a equipa de suporte técnico, consegue entrar nos computadores de trabalho, através de programas específicos (*i.e.*, *TeamViewer*, entre outros), e numa questão de “segundos” resolvem o problema à distância.

### 3.3.3. *Business-to-Business-to-Consumer (B2B2C)*

Em virtude do desenvolvimento tecnológico surge uma nova modalidade<sup>21</sup> no mundo digital caracterizado por *Marketplaces*. Este modelo é um conceito moderno onde as lojas virtuais fazem a ligação entre o primeiro *business* e o consumidor final. Em exemplos práticos podemos definir como se fosse um shopping onde há a apresentação de diversos bens e serviços do fornecedor principal, com o destino focado no consumidor.

Não obstante, as referidas modalidades serem de conhecimento e prática tradicional, vemos que na última década a forma como são exercidas tem evoluído, obrigando as jurisdições a improvisar os seus sistemas de tributação. Devido à ineficiência dos sistemas tributários, grande parte do IVA não estava a ser coletado pelas Autoridades Tributárias.

### 3.4. Tributação do comercio eletrónico

O crescimento do comércio eletrónico e o seu potencial impacto na sociedade e nos negócios mereceu a atenção dos governos desde os anos 90. O avanço do *e-commerce* colocou sob pressão a legislação tributária, mas concretamente em matéria de impostos diretos e indiretos, que até então se encontrava desenhada para as formas tradicionais de negócio. Durou algum tempo até que as discussões das implicações fiscais no *e-commerce* tornassem parte da agenda política. Em 1998, a OCDE organizou uma conferência em *Ottawa*, nela se concluindo que os princípios basilares<sup>22</sup> em matéria tributária também deveriam ser aplicados ao *e-commerce*. Os princípios consubstanciam-se nos seguintes:

- Princípio da neutralidade: não pode haver discriminação entre o regime de tributação do comercio eletrónico, comparativamente com o aplicável aos modelos tradicionais de negócios;
- Princípio da eficiência: os custos administrativos devem ser minimizados ao máximo;
- Princípio da clareza e simplicidade: os sujeitos passivos devem conseguir

---

<sup>21</sup> OCDE (2017), *Tax Challenges of Digitalization, comments received on the request for input – Part II*, p.256.

<sup>22</sup>A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*”, 8/Out/1998, <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>, consult. em 25/Jul/2019.

interpretar as normas tributárias com facilidade, para que possam antecipar com antecedência as consequências da operação a realizar, nomeadamente quanto à forma de cálculo e regras de localização;

- Princípio da equidade: o regime tributário deverá tributar os serviços eletrónicos de forma correta e justa, proporcionando redução de riscos de fraude e evasão fiscal; E,
- Princípio da flexibilidade: os sistemas tributários devem assegurar a flexibilidade e a dinâmica em linha com o desenvolvimento tecnológico empresarial e comercial.

Estes princípios determinaram que as “*rules for the consumption taxation of cross-border trade should result in taxation in the jurisdiction where consumption*”<sup>23</sup>. Deste modo, o lugar do prestador não devia afetar a determinação para a tributação em matéria de IVA, à luz do princípio do destino. E, na *post-Ottawa agenda* surge a intenção de desenvolver um consenso para a criação de um modelo simplificado de registo *online* para efeitos da tributação do comércio eletrónico, por forma a simplificar e a reduzir os custos, particularmente, para as micro e pequenas empresas. Ou seja, o ponto de partida foi o de uma colaboração entre os Estados e as organizações, no sentido de desenvolverem um regime tributário que acompanhasse o impacto das tecnologias nos negócios e na tributação dos mesmos.

Neste contexto, a Comissão Europeia, rapidamente se envolveu no debate sobre a tributação do *e-commerce*. A 17 de junho de 1998, a apresentou uma comunicação ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Conselho Económico e Social<sup>24</sup> com seis orientações<sup>25</sup>, baseadas nos princípios da conferência Ottawa, visando assegurar a certeza jurídica, a simplicidade e neutralidade: i) a internet não poderia trazer novos impostos, com a adaptação da legislação em vigor ao desenvolvimento do *e-commerce* e a criação de uma nova legislação; ii) a qualificação da transmissão de um objeto que na sua forma tangível é tratado com a transmissão de um bem, como uma prestação de serviço quando o seja em formato digital; iii) a garantia da neutralidade, reforçando o princípio da tributação no país do destino, ou seja, todo o *e-commerce* “consumido” dentro da UE,

---

<sup>23</sup> A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*, p. 5.

<sup>24</sup> COM (1998) 374 Final – *electronic commerce and indirect taxation*, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1998:0374:FIN:EN:PDF>

<sup>25</sup> “*Guidelines: 1- no new taxes; 2- electronic transmissions as services; 3- ensuring neutrality; 4- making compliance easy; 5- ensuring control and enforcement and 6- facilitating tax administration*”, Cf. *ibid.*, p.4-8.

deveria aqui ser tributado, pelo que a exportação destes bens ou serviços, estaria isenta de IVA. Complementarmente, o cumprimento das obrigações fiscais deveria ser simplificado e adaptado às novas práticas digitais, com a criação de mecanismos de controlo para assegurar o cumprimento das mesmas por todos os agentes económicos, assegurando que esse cumprimento, em sede do IVA no *e-commerce*, não seja mais oneroso para as entidades estabelecidas na Comunidade do que para as entidades estabelecidas em países terceiros. O mesmo é dizer, a Comissão Europeia potenciava o crescimento da economia digital, mas com a preocupação de assegurar que os regimes fiscais andassem de “mão dada” com esse desenvolvimento.

É com este objetivo, que a 8 maio de 2002 entrou em vigor a Diretiva 2002/38/CE<sup>26</sup>, alterando a sexta Diretiva IVA<sup>27</sup>, para garantir novas regras de harmonização e prevenir distorções da concorrência, em linha com os princípios definidos na conferência de Ottawa.

### 3.5. Princípio do destino

A regra consagrada no artigo 9º da sexta Diretiva IVA, em que o local onde um serviço é prestado é aquele “onde o prestador dos mesmo tenha a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual”<sup>28</sup>, foi alterada com a entrada em vigor da Diretiva 2002/38/CE. A partir de 1 de Julho de 2003 a localização dos serviços eletrónicos prestados por um sujeito passivo estabelecido fora da Comunidade para um não sujeito passivo estabelecido dentro da Comunidade passou a ser no EM de consumo<sup>29</sup>. Além disso, a regra de tributação no país do destino, aplicável nas operações entre sujeitos passivos intracomunitários (B2B)<sup>30</sup> e a

---

<sup>26</sup> Altera, a título tanto definitivo como temporário, a Diretiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via eletrónica.

<sup>27</sup> Diretiva 77/388/CEE do Conselho, 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.

<sup>28</sup> Salvo as exceções das alíneas a), b), c), d) e e) do n.º 2. do artigo referido.

<sup>29</sup> A nova diretiva abordou, eliminando, a vantagem competitiva dos sujeitos passivos não UE. Complementarmente, o Conselho, na mesma data, adotou o Regulamento (CE) n.º 792/2002, que altera temporariamente o Regulamento n.º 218/92, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indiretos, a fim de introduzir medidas adicionais necessárias para o registo de sujeitos passivos estrangeiros *online* para fins de IVA e para distribuição das receitas IVA aos Estados-Membros.

<sup>30</sup> Nestas operações entre sujeitos passivos intracomunitários, passou a ser aplicado o regime *Reverse Charge*, onde o adquirente da operação deveria liquidar e deduzir o IVA.

sujeitos passivos estabelecidos num EM para adquirente não sujeito passivo de um país terceiro. Contudo, para as prestações dos serviços intracomunitárias (B2C) entre um sujeito passivo e um adquirente não sujeito passivo manteve-se a regra da localização no Estado de origem<sup>31</sup>.

Não obstante, ao caráter inovador da Diretiva, a mesma foi uma moeda de duas faces. Por um lado, traduziu a simplificação do cumprimento das obrigações declarativas para as entidades prestadoras estabelecidas em países terceiros<sup>32</sup>, e promoveu o incentivo à permanência das empresas na UE. Por outro lado, as novas regras de localização das prestações de serviços eletrónicos de B2C intracomunitárias levaram a uma distorção competitiva dentro da própria Comunidade<sup>33</sup>, pois os EM para atraírem as empresas multinacionais, “introduziram” taxas reduzidas de tributação<sup>34</sup>. A “injusta” competitividade levou a que, em 2008<sup>35</sup>, o Conselho ECOFIN, apresentasse o *VAT package*<sup>36</sup>, a maior mudança em sede de tributação do *e-commerce*. Analisá-lo-ei com maior profundidade.

---

<sup>31</sup> BASU, Subhajt, “*European VAT on Digital Sales*”, The Journal of Information, Law and Technology (JILT) Vol. 2002 Iss. 3 (2002), disponível em:

<http://works.bepress.com/subhajtbasu/10/>.

<sup>32</sup> IP/04/1331 VAT: *Commission proposes One-Stop-Shop and other measures to simplify VAT obligations-One-Stop-Shop*. Através da implementação de um balcão único para a aplicação do IVA, designado por VoES, as entidades estabelecidas em países terceiros, prestadores de bens e serviços (B2B) dentro da União Europeia, passar a conseguir escolher um único Estado-Membro para o cumprimento das obrigações em sede de IVA, através da apresentação de uma declaração única num portal e assim o pagamento do IVA seria automaticamente afetado ao Estado-Membro onde o IVA era devido.

<sup>33</sup> MCLURE Jr, C. E., “*The Value Added Tax on electronic commerce in the European Union*”. International Tax and Public Finance, November 2003, Volume 10, Issue 6.

<sup>34</sup> V.g. Zona Franca da Madeira, Chipre e Luxemburgo. P.ex., o caso da *Amazon*, que de modo a beneficiar de taxas reduzidas, deslocou a sua sede dos Estados Unidos da América para o Luxemburgo. Veja-se PEGG, D., “From Seattle to Luxembourg: how tax schemes shaped Amazon”, The Guardian, 25/abr/2018, <https://www.theguardian.com/technology/2018/apr/25/from-seattle-to-luxembourg-how-tax-schemes-shaped-amazon>, consult. em 23/ago/2019.

<sup>35</sup> IP/08/208 - *VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds* - Brussels, 12 February 2008

<sup>36</sup> Pacote legislativo constituído 3 elementos: (i) Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro; (ii) Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro; e, (iii) Regulamento (CE) n.º 143/2008, de 12 de Fevereiro.

## CAPÍTULO 4. VAT PACKAGE

Em dezembro de 2007 o Conselho ECOFIN alcançou a um acordo político<sup>37</sup> sobre a adoção do *VAT package*. Havia, assim, uma Diretiva<sup>38</sup> com novas regras de localização das prestações de serviços, uma Diretiva<sup>39</sup> referente ao reembolso IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no respetivo EM e um Regulamento<sup>40</sup> com alterações na cooperação administrativa e troca de informações, no seguimento da apresentação do novo mecanismo.

Os principais objetivos do pacote IVA eram:

- A simplificação das regras de localização das prestações de serviços de forma a garantir que o IVA seja devido no país de consumo;
- A prevenção de distorções de concorrência entre EM com diferentes taxas de IVA, assegurando também que não haja diferenças na interpretação normativa;
- A modernização e simplificação dos regimes de reembolso de IVA;
- O combate à fraude fiscal.

As novas regras entraram em vigor entre 2010 e 2015. A partir de 1 janeiro de 2010 houve uma alteração na regra da localização das prestações de serviços. Para serviços B2B, um novo mecanismo de *reverse charge* foi estabelecido, com a obrigação de liquidar o IVA a ser transferida do prestador para o utilizador. Para os serviços B2C, em que os fornecimentos são feitos por fornecedores fora da UE em comparação com os fornecimentos feitos por operadores europeus, a diretiva, estabeleceu um tratamento diferenciado. O novo sistema é eficiente para transações B2B, onde simplifica significativamente o processo de cobrança, reduz os custos de cumprimento dos prestadores, transferindo a responsabilidade de liquidar e pagar o valor correto do imposto

---

<sup>37</sup>Council of the European Union, press release 15698/07, “*Employment, Social Policy, Health and Consumer Affairs*” 4 December 2007, disponível em:

[https://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressData/en/ecofin/97420.pdf](https://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/97420.pdf).

<sup>38</sup> Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

<sup>39</sup> Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro.

<sup>40</sup> Regulamento (CE) n.º143/2008 do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera o Regulamento (CE) n.º1798/2003 no que respeita à introdução de modalidades de cooperação administrativa e ao intercâmbio de informações no que se refere às regras relativas ao lugar das prestações de serviços, aos regimes especiais e ao procedimento de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado.

aos clientes sujeitos passivos, que estão registados no IVA no seu país e cumprem suas obrigações fiscais com base na autoliquidação. Reduz também os custos administrativos para as administrações tributárias, pois não há um grande número de registos para um número limitado de serviços tributáveis em seu território<sup>41</sup>. Quanto aos serviços B2C, sem poder ser estabelecido um mecanismo de *reverse charge*, a solução foi diversa em geral, e no que aos serviços eletrónicos respeita foram mantidas as regras “temporárias” estabelecidas pela Diretiva 2002/38/CE, estendidas agora aos serviços de prestadores fora da UE - os prestadores não UE deviam registar-se em um dos EM e pagar o IVA nesse Estado por todos os serviços a consumidores europeus.

Entretanto e sentindo essa necessidade, a UE definiu serviços fornecidos eletronicamente no Regulamento 2011/282 como "serviços fornecidos eletronicamente", conforme referido na Diretiva 2006/112 / CE, devem incluir serviços fornecidos pela Internet ou por uma rede eletrónica e cuja natureza torna o fornecimento essencialmente automatizado, envolvendo mínima intervenção humana, e sendo impossível de garantir na ausência de tecnologia da informação.

A partir de 2015, introduziram-se alterações quanto à regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e as prestações de serviços eletrónicos.

#### **4.1 Regra de localização – 2015**

No que diz respeito às telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos, a introdução das novas regras sobre o local de tributação dos serviços B2C foi adiada para 1 de janeiro de 2015. A partir desta data, esses serviços são tributados no país onde consumidor está estabelecido, com os prestadores a poderem cumprir suas obrigações IVA usando um sistema de “mini” balcão único, o qual consiste no registo IVA, a entrega de declaração e pagamento do imposto, no seu próprio EM de origem, incluindo, pois, os serviços nele prestados mais serviços prestados em outros EM.

O lugar de tributação ficou a depender da localização do consumidor, pelo que o IVA sobre os serviços eletrónicos passou a ser cobrado às taxas do país de destino/consumo,

---

<sup>41</sup> LAMENSH, M., *Reverse charging’ and the ‘one-stop-scheme’: Collecting VAT on digital supplies.* World Journal of VAT/GST Law, 2012, volume 1, Issue1, p.1-20.

independentemente do lugar do prestador, garantindo assim uma equidade entre os prestadores de serviços estabelecidos dentro da Comunidade e os estabelecidos fora dela. Ou seja, todos os serviços digitais ficaram sujeitas ao IVA do EM utilizador/consumidor, com os prestadores obrigados a cumprir as obrigações declarativas e a efetuar os pagamentos às Autoridades Fiscais em cada um desses Estados, dificuldade que o *VAT package*, prevendo, simplificou, através da criação de um regime especial de balcão único, o *Mini One Stop Shop* (MOSS).

## 4.2 MOSS

O mini balcão único entrou em vigor em 1 de janeiro de 2015, destinado aos prestadores de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica estabelecidos dentro e fora da Comunidade.

Através deste mecanismo facultativo pretendeu-se simplificar e harmonizar o cumprimento das obrigações declarativas a cumprir nos EMs do respetivo destino/consumo, independentemente do lugar onde esteja estabelecido do prestador de serviços. Assim, foram criados dois regimes especiais: (i) regime especial para os sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade<sup>42</sup>, designado por *Union Scheme*; (ii) regime designado de regime *Non-Union Scheme*, no seguimento do alargamento do regime VoES<sup>43</sup> desde 2003. O sujeito passivo estabelecido na Comunidade passou a poder registar-se no regime especial utilizando o número de identificação fiscal que já dispunha para efeitos da atividade. Para os sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade, os mesmos teriam que escolher um EM e solicitar um número de identificação fiscal à respetiva AT, para efeitos do presente regime.

De modo prático os sujeitos passivos passaram a ter a possibilidade de entregar trimestralmente uma única declaração e efetuar o respetivo pagamento do IVA, sendo que posteriormente a AT iria proceder ao envio para cada EM de consumo os respetivos elementos identificadores e o montante que lhe pertencia. Dada a complexidade e as

---

<sup>42</sup> Mas não no mesmo Estado-Membro em que os serviços eram prestados.

<sup>43</sup> Pela Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de Maio de 2002 entrou em vigor obrigação declarativa de para os prestadores de serviços não estabelecidos na Comunidade a consumidores finais comunitários. Contudo, o regime *VoES* (*VAT on E-services*) tornou-se num insucesso pelo baixo número de registo, traduzida na incapacidade de os Estados-Membros verificarem as declarações submetidas fora do seu ordenamento jurídico, veja-se LAMENSH, M., *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment*, IBFD (2017).

incertezas do regime, a Comissão publicou um guia<sup>44</sup> para um melhor esclarecimento das especificações técnicas e funcionais do regime. Também, em Portugal, a AT emitiu o Ofício-circulado<sup>45</sup>, a explicitar o âmbito de aplicação do Balcão Único.

Este regime, surgido no seguimento da cooperação entre os EMs, iniciada com sistema VIES e sucessivamente melhorada<sup>46</sup>, trouxe a vantagem de evitar que os sujeitos passivos prestadores tenham de se registar nos inúmeros Estados-Membros dos respetivos clientes-consumidores, representando assim uma simplificação burocrática e diminuição de custos.

### 4.3 Reembolso do IVA

Constatadas dificuldades existentes no reembolso de IVA sujeitos passivos não residentes no Estado onde o respetivo direito se concretiza, a com alguns países a não implementarem esses mecanismos e, nos que os possuem, introdução de práticas tão complexas ou onerosas que dificilmente as empresas podem obter tempestivamente o respetivo valor<sup>47</sup>, a preocupação visava a criação de um *more business-friendly mechanism*.

Estabeleceu-se, então, a desmaterialização do pedido em análise, para os não residentes, mas com sede e estabelecimento em outro EM. Através da criação de portal eletrónico em cada EM, permitia-se a uma entidade no seu estado de residência, proceder ou pedir o reembolso do IVA. O novo procedimento, aplicável aos pedidos de reembolso apresentados após 31 de dezembro de 2009, será totalmente eletrónico e a intenção é garantir reembolsos mais rápidos, podendo iniciar o procedimento através da administração tributária de seu país de estabelecimento.

---

<sup>44</sup> Comissão Europeia, Direção-Geral Fiscalidade da União Aduaneira – “Guia do mini balcão único do IVA”, publicado a 23 de outubro de 2013, e disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/mini-one-stop-shop-guidelines\\_pt\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/mini-one-stop-shop-guidelines_pt_0.pdf).

<sup>45</sup> Ofício-Circulado n.º 30166 de 30 de dezembro de 2014, disponível em [http://taxfile.pt/file\\_bank/news0115\\_19\\_1.pdf](http://taxfile.pt/file_bank/news0115_19_1.pdf).

<sup>46</sup> O Regulamento (EU) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado que veio introduzir o VIES.

<sup>47</sup> Para sujeitos passivos não UE, o reembolso resulta da disciplina da 13ª Diretiva (86/560/CEE, de 17 de Novembro 1986. Para os da UE, é aplicável a 8ª Diretiva (79/1072/CEE, de 6 Dezembro 1979).

#### 4.4 Cooperação entre administrações.

À abolição das fronteiras fiscais associou-se uma quebra de receitas fiscais dos EM menores receitas arrecadas do que as potencialmente se esperava que fossem cobradas. É a temática do *VAT gap*, onde se destaca a prática da fraude carrossel associada a transações físicas não devidamente justificadas<sup>48</sup>, com reação na melhoria da Rede Comum de Comunicações/Interface de Sistema Comum (CCN/CSI) de intercâmbio de informações entre as administrações, e chamada das prestações de serviços à declaração nos anexos recapitulativos relativos às operações intracomunitárias, e conseqüentemente ao VIES, tudo visando o avanço na luta contra a fraude fiscal<sup>49</sup>.

#### 4.5 Impacto intercalar

As primeiras conclusões revelam um impacto maioritariamente positivo para os Estados e para os sujeitos passivos. No MOSS, e na perspetiva dos Estados, o regime

---

<sup>48</sup> Cf. Ac.do TJ., de 12 de janeiro de 2006, C-354/03, C-355/03 e C-484/03 “*a carousel fraud generally operates as follows: A company (A) in one European Union Member State sells taxable goods to a company (B) in another Member State. Company B, which is the defaulting trader or the trader using the hijacked VAT number, sells the goods at a discount to another company (C), a buffer company, in the other Member State. Further sales can thereby be made at a profit. Company B incurs liability to VAT on the purchase of the goods, but, having used the goods for taxable transactions, it is also entitled to deduct that VAT as input VAT. On the other hand, it incurs liability for the output VAT it has charged to company C, but goes missing before discharging that liability to the tax authorities. In turn, company C sells the goods to another buffer company (D) in the other Member State, paying the tax authorities the output VAT charged after having deducted the input VAT paid, and so on until a company in the other Member State exports the goods to another Member State. Exports are exempt from VAT, but the exporting company is entitled to claim a refund of the input VAT paid on the purchase of the goods. When the purchaser in the last Member State is company A, there is a true carousel fraud*”. Assim, através da criação de empresas-fantasmas, os sujeitos passivos compram num determinado Estado-Membro, dentro do regime da isenção, seguidamente vendem num Estado-Membro diferente liquidando IVA, mas não procedendo com a respetiva entrega às autoridades fiscais desse mesmo Estado.

<sup>49</sup> O crime de fraude fiscal é um tipo de crime previsto no ordenamento jurídico português, especificamente no RGIT, que no seu artigo 103º enuncia:

“1. Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2. Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15 000. 3. Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

representou um custo administrativo de mais de 2 milhões de euros<sup>50</sup>, tendo-se verificado, em 2015, um total de aproximadamente 14.000 registos (num total aproximado de 80.000 empresas que prestam serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica além-fronteiras), mas a receita via MOSS, excedeu, logo no seu primeiro ano, os 3 biliões euros<sup>51</sup>, o que representou uma eficiência maior comparada com a receita obtido pelo regime VoES em 2014 (aproximadamente 140 milhões de euros), podendo concluir-se que o impacto financeiro foi positivo.

Sem esquecer as dificuldades que devem ser realçadas. Os problemas com a cobrança da taxa do IVA no país do consumidor começam com o requisito de saber, a final, qual é o país do consumidor, com a disciplina legal a exigir duas provas<sup>52</sup> não contraditórias para mostrar em que EM o cliente está normalmente localizado. Depois, há o IVA do país em que vive o cliente consumidor – se ele está fora da UE, não haverá IVA, se é em Portugal serão 23% mas existem mais 27 EM. Significará isso 27 outras taxas de IVA? Não! Em 22 Dezembro 2017, *Scott Helme*, em *Overcoming the hurdles of VAT and VAT MOSS in the EU*, rastreou 47 diferentes taxas de IVA na UE<sup>53</sup>.

Para prestações a sujeitos passivos, o *reverse charge* com autoliquidação do IVA exige também a verificação do “status tributável do cliente” e a respetiva localização antes de proceder à prestação não sujeita, a fim de garantir que o procedimento de *reverse charge* seja realmente aplicável.

Ora, identificar e localizar sujeitos passivos de serviços eletrónicos tributáveis e não tributáveis é uma tarefa difícil, face à dificuldade dos prestadores em obter informações confiáveis sobre seus clientes no período (muito curto) em que a transação é concluída. Na UE, o sistema de Intercâmbio de Informações VIES, no qual os números de IVA de todos os sujeitos passivos da UE que estão, em princípio, disponíveis, apresenta a

---

<sup>50</sup> Valores apresentados pela Comissão Europeia no *VAT Aspects of cross-border ecommerce - Options for Modernization Final report – Lot 3 - Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop*, p.11 (2016), disponível em:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf).

<sup>51</sup> Cf. *ibid*, p.16.

<sup>52</sup> Aceites são o endereço de cobrança do cliente; o endereço de protocolo da Internet do dispositivo usado pelo cliente, os detalhes bancários do cliente; o código do país do cartão SIM usado pelo cliente; a localização da linha terrestre fixa do cliente através da qual o serviço é fornecido e informações de codificação do produto que vinculam eletronicamente a venda a uma jurisdição específica.

<sup>53</sup> A Força Aérea do Reino Unido tem duas bases operacionais em Chipre e os cidadãos do Reino Unido, lá, pagam a taxa de 19% (a do Chipre). O Vaticano e as Antilhas Holandesas são excluídos da Comunidade Europeia e, portanto, não estão sujeitos às regras de seus territórios de IVA, apesar de sua localização geográfica. Outra p.ex. é a pequena cidade de Mittelberg, na Áustria, só acessível por estrada da Alemanha e, onde é cobrada a taxa de IVA alemã de 19% e não a taxa de IVA austríaca de 20%, apesar de estar na Áustria! E os exemplos poderiam multiplicar-se.

dificuldade de os sujeitos passivos da UE que não vendem “intra-EU”, mas que desejam comprar de um fornecedor localizado em outro EM da UE, não possam demonstrar seu “status” tributável através da base de dados VIES. Outro problema é que, se o VIES permite aos fornecedores confirmar que um número de IVA existe efetivamente e está atribuído a um determinado sujeito passivo, continua sendo difícil para um “fornecedor eletrônico” verificar que um número de IVA usado por um “cliente eletrônico” pertence efetivamente a esse cliente. E, verificar o local de negócios de um sujeito passivo em tempo real também pode ser difícil. Na ausência de um banco de dados de números de registo de IVA, e mesmo com o banco de dados VIES nem sempre é possível que os endereços sejam mostrados sistematicamente em conexão com o número de IVA do sujeito passivo, acrescentando o facto de que um cliente pode operar em vários locais, com vários números de IVA<sup>54</sup>

Regras mais detalhadas sobre o tipo de informação e as diferentes fontes passíveis de serem utilizadas pelos prestadores eletrônicos para verificar as declarações dos clientes eletrônicos sobre seu *status* e localização, e mesmo o recurso a presunções da UE para a localização do cliente, resultam ainda mais difíceis e onerosas de implementar, porque se baseiam na suposição, por um lado, de que os fornecedores têm a possibilidade de acesso a informações muito específicas sobre seus clientes ou sobre o tipo de conexão à Internet usada numa transação e, por outro lado, que as administrações fiscais são capazes de verificar a correta implementação dessas presunções .

Como quer que seja, e em termos gerais, o impacto foi positivo. Porém, nas pequenas e microempresas o impacto das novas alterações foi negativo, com a nova regra de localização a exigir lidar com a complexidade dos diversos regimes tributários do EM o que, gerou elevados custos e, em muitos casos gerou necessidade de recurso a consultoria fiscal e *management advisory*.

---

<sup>54</sup> Será que a responsabilidade de determinar qual entidade, em última instância, usará o suprimento não deve recair sobre os ombros dos fornecedores eletrônicos. É antes o cliente quem deve ser responsável pela correção, por exemplo, no sistema de recarga proposto nas diretrizes internacionais da OCDE para IVA / GST para fornecimento de serviços e intangíveis B2B.

## CAPÍTULO 5. *DIGITAL SINGLE MARKET STRATEGY*

Consciente de que uma economia digital eficaz pode impulsionar os mercados europeus e abrir novas perspectivas em que se superem as existentes fragmentações legais, permitindo aos cidadãos, empresas e governos, tirar pleno partido pleno das ferramentas digitais, a Comissão Juncker iniciou os seus trabalhos sobre a economia digital com a apresentação, em Maio de 2015, de um programa de criação de um mercado único digital integrado, o *Digital Single Market Strategy*. Com base nos mercados nacionais dos EMs reafirmou a necessidade de “*make much better use of the great opportunities offered by digital technologies, which know no borders*”<sup>55</sup>.

A estratégia pretendia moldar o futuro digital em torno de temas como a confiança, a segurança e a administração pública, num um espaço europeu harmonizado e integrado, com concretização assente em três pilares basilares:

- 1) **Melhorar os acessos;**
- 2) **Criar condições para o desenvolvimento das redes e serviços digitais;**
- 3) **Otimizar o potencial de crescimento económico;**

No quadro da criação de melhores acessos aos bens e serviços digitais na Europa, o objetivo era o de que no Mercado Único, as empresas, face às inúmeras legislações nacionais, pudessem fazer a sua gestão ao abrigo de um conjunto de regras comuns, encorajando o seu desenvolvimento de atividades transfronteiriças, e permitindo aos consumidores beneficiarem das ofertas mais competitivas. Em associação a essas regras comuns, a Comissão<sup>56</sup> propôs-se também rever o Regulamento de Cooperação no domínio da Defesa do Consumidor, para um maior e melhor controlo das regras de defesa do consumidor. Comprometeu-se ainda, a regular as diferenças entre regimes nacionais de direitos de autor, melhorar a transparência dos preços, promover a supervisão regulamentar dos serviços de entrega de encomendas e apresentar propostas legislativas

---

<sup>55</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, em 6 de maio de 2015 COM(2015) 192 final.

<sup>56</sup> Relatório da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões sobre o funcionamento do Regulamento (CE) n.º 2006/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de outubro de 2004, relativo à cooperação entre as autoridades nacionais responsáveis pela aplicação da legislação de defesa do consumidor, também designado por “regulamento relativo à cooperação no domínio da defesa do consumidor”.

a fim de pôr termo ao bloqueio geográfico<sup>57</sup> injustificado dos acessos a sítios *Web* estabelecidos noutros Estrado-Membros da União Europeia.

Relativamente ao segundo pilar basilar, a criação do Mercado Único Digital visava incentivar os investimentos em serviços e redes de alta velocidade, fiáveis e a preços acessíveis, assegurando simultaneamente os direitos fundamentais dos consumidores (privacidade e proteção dos dados pessoais), e combater o conteúdo ilegal na internet com uma maior *cybersecurity*.

Por fim, o terceiro pilar direcionava-se para a otimização do potencial crescimento da economia dependente de ecossistemas digitais, a chamar a si (i) a criação da uma economia de dados com a Iniciativa Europeia para a Nuvem e (ii) a promoção da competitividade pela interoperabilidade assegurando uma eficaz comunicação no domínio da saúde, transporte e ambiente.

### **5.1. *Time to act***

Com o sistema do IVA fragmentado e complexo para o potencial crescimento das empresas com atividades transfronteiriças, e que não tem conseguido acompanhar eficazmente o fenómeno tecnológico na economia digital, a Comissão considerou que “está na hora” de criar um “verdadeiro” espaço único do IVA na UE, fechando as portas para a prática da fraude fiscal,

“Chegou a hora de agir” no sentido de impulsionar uma reforma para um sistema mais simples que deixará de asfixiar as empresas e capaz de combater o risco crescente de fraude<sup>58</sup>. Surge a necessidade de explorar as oportunidades tecnológicas, por forma a reduzir os custos de cobrança através de um sistema eficiente e que assente numa maior confiança entre os sujeitos passivos, as administrações fiscais e os EMs.

Para alcançar o acima mencionado, em 2016, a Comissão apresentou um *Action Plan*, tendo em vista criar um espaço único europeu do IVA “capaz de responder aos desafios dos séculos XXI<sup>59</sup>”.

---

<sup>57</sup> PEIXOTO, N, “*Geo-blocking* é uma forma de discriminação com base na nacionalidade, local de residência ou de estabelecimento dos consumidores. Refere-se às práticas utilizadas pelos vendedores online que negam o acesso a websites a utilizadores noutros Estados-Membros”. <https://tsecommerce.com/blog/geo-blocking-fim-bloqueio-geografico-ecommerce-europeu/>, consult. em 20/jul/2019

<sup>58</sup> Cf. Comunicação Comissão, “representa 50 mil milhões de perda de receitas por ano”, COM (2016) 148 Final, p.3;

<sup>59</sup> Cf. Comunicação Comissão, relativa ao seguimento do plano de ação do IVA, COM (2017) 566 Final, p.3;

Não obstante, à reforma e modernização difícil de alcançar, particularmente, pela exigida unanimidade dos Estados, os últimos anos inundaram-se de propostas e medidas para combater os obstáculos enraizados, a fim de aperfeiçoar o sistema atual, até que, o tão desejado, regime definitivo seja alcançado em 2022.

A substituição do regime transitório de tributação por um regime definitivo, deveria ocorrer de forma harmoniosa, pelo que foi apresentada uma implementação gradual em duas etapas.

A primeira etapa é dividida em duas subetapas que compreendem o pacote de outubro de 2017 e o pacote de 2018<sup>60</sup> com as medidas técnicas pormenorizadas.

Relativamente à primeira subetapa, o pacote de outubro de 2017, é composto por três atos legislativos: (i) uma proposta que altera a Diretiva IVA introduzindo elementos como as *quick fixes*<sup>61</sup>, o novo conceito – Sujeito Passivo Certificado e os fundamentos jurídicos para o regime definitivo do IVA, sendo que os dois últimos elementos, merecerão mais atenção no seguimento do trabalho; (ii) o segundo ato legislativo do elenco da proposta de outubro é uma proposta<sup>62</sup> que altera o Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho, para introduzir a quarta *quick fix*, que nomeadamente diz respeito à harmonização e simplificação das regras relativas à prova de transporte intracomunitário de bens, tendo em vista a obtenção de isenção de IVA na entrega; (iii) o terceiro ato legislativo é uma proposta que altera o regulamento IVA em matéria de cooperação administrativa, na medida em que é necessário garantir a inclusão do estatuto do Sujeito Passivo Certificado no sistema VIES para possibilitar a verificação do estatuto de forma imediata.

Para melhor interpretação do presente trabalho, é necessário esclarecer as “soluções rápidas”, detalhar o novo conceito introduzido, bem como os fundamentos jurídicos para o novo regime definitivo.

---

<sup>60</sup> Cf. Proposta de Diretiva que altera a Diretiva 2006/112/CE – COM (2018) 329 Final.

<sup>61</sup> Materializadas na Diretiva UE 2018/1910, do Conselho, de 4 de dezembro, a qual veio alterar a Diretiva IVA e no Regulamento de Execução UE N.º 2018/1912, de 7 de dezembro que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, de 23 de março.

<sup>62</sup> Cf. Comunicação Comissão – relativa ao seguimento do plano de ação do IVA – COM (2017) 566 Final, p.9 e COM (2017) 568 final no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias. De frisar que a simplificação só pode ser concedida caso esteja envolvido um Sujeito Passivo Certificado.

### 5.1.1. Soluções rápidas

Quanto às soluções rápidas, a primeira<sup>63</sup> pretende simplificar e harmonizar as regras relativas ao regime de *call-off stock* «consignação<sup>64</sup>», na medida em que poderá deixar de ser exigido, mediante a sujeição a determinados requisitos, o registo para efeitos do IVA dos vendedores (sujeitos passivos de IVA) nos EMs onde efetuam as vendas em regime de consignação.

A segunda solução surge no seguimento dos casos analisados pelo TJUE, onde “*neither the acquisition by the purchaser of a VAT identification number (...) nor the inclusion of that number in the VIES system constitute substantive conditions for exemption from VAT of an intra-Community supply*”<sup>65</sup>.

Deste modo, o reconhecimento do número de identificação do IVA do adquirente no sistema VIES, passar a ser uma condição substantiva e não apenas formal<sup>66</sup>, para o fornecedor aplicar a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, permitindo um melhor controlo do fluxo dos bens refletidos nos mapas recapitulativos partilhados.

Por fim (para além da quarta solução já foi referenciada), a terceira “solução rápida” introduz simplificações às regras nas chamadas *supply chain*, a fim de garantir a segurança jurídica. Nas operações em cadeia em que as entregas sucessivas estão sujeitas a um único transporte intracomunitário, o transporte deve ser atribuído apenas a uma entrega na cadeia<sup>67</sup>, de forma a determinar em qual das operações será aplicada a isenção nas transmissões intracomunitárias. Perante incertezas na regulação das situações<sup>68</sup>, a nova norma comunitária<sup>69</sup>, a transpor até ao dia 1 de janeiro de 2020 define, em linhas gerais, que “a operação a que deve ser alocado o transporte intracomunitário, e como tal

---

<sup>63</sup> Cf. Aditamento do artigo 17.º-A à Diretiva IVA, pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018.

<sup>64</sup> Entende-se por consignação “a situação em que um fornecedor transfere bens de um EM em que não está estabelecido, a fim de os vender numa fase posterior a um comprador”, sendo que esta prática determinava a necessidade de registo para efeitos de IVA do fornecedor no EM onde o fornecedor detém um stock. Cf. Comunicação Comissão – relativa ao seguimento do plano de ação do IVA – COM (2017) 566 Final, p.9.

<sup>65</sup> Cf. Ac. do TJ, de 9 de fev. de 2017, C-21/16, *Euro Tyre BV — Sucursal em Portugal*, §32 ; Ainda, casos análogos: Ac.do TJ, de 6 de set. de 2010, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, e Ac. do TJ, de 20 de out. de 2016, C- 24/15, *Josef Plöckl*.

<sup>66</sup> Cf. Alterações à alínea b) do n.º do artigo 138.º da Diretiva IVA, pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018.

<sup>67</sup> Neste sentido, o Ac. do TJ, de 6 de abr. de 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*, §23-49.

<sup>68</sup> Veja-se Ac. do TJ, de 26 de jul. de 2017, C-386/16, «*Toridas*» *UAB*, §88-115.

<sup>69</sup> Cf. Aditamento do artigo 36.º-A à Diretiva IVA, pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018.

isenta de IVA, deverá ser a transmissão para o operador intermediário”<sup>70</sup>. Contudo, a “expedição ou o transporte é exclusivamente imputado à entrega de bens efetuada pelo operador intermediário caso este tenha comunicado ao seu fornecedor o número de identificação IVA que lhe foi emitido pelo EM a partir do qual os bens são expedidos ou transportados”<sup>71</sup>.

### 5.1.2. *Sujeito Passivo Certificado*

O novo conceito do Sujeito Passivo Certificado vem determinar que uma empresa pode ser autenticada como contribuinte fiável, mediante o cumprimento dos requisitos estatuidos na proposta de aditamento do artigo 13.º-A na Diretiva IVA<sup>72</sup>. Nesta medida, mesmo com as novas regras a serem introduzidas (e posteriormente analisadas) onde o fornecedor passará a ser obrigado a liquidar IVA nas transmissões intracomunitárias, verificar-se-á a manutenção do mecanismo de *reverse charge*, onde a sujeição à obrigação de liquidar e proceder ao pagamento o IVA passa novamente para o sujeito passivo adquirente<sup>73</sup>. Além disso, o contribuinte fiável poderá beneficiar das soluções rápidas expostas no ponto anterior.

Não obstante à medida simplificadora, é do nosso entender criticável o facto, da mesma ser somente aplicável aos sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mesmo que “(..)als je net zo braaf zijn als (of braver zijn dan hun(..)”, sejam “tão bem ou até melhor comportados”.

---

<sup>70</sup> Publicações, Bakertilly, *Quick Fixes - IVA - Entrada em vigor a 1 de janeiro de 2020*, 20/ago/2019, 2019, <https://www.bakertilly.pt/portuguese/publica%C3%A7%C3%B5es/2019/august/quick-fixes-iva-entrada-em-vigor-a-1-de-janeiro-de-2020/>, consult. em 11/set/2019.

<sup>71</sup> Cf. Aditamento do n.º 2. do artigo 36.º-A à Diretiva IVA.

<sup>72</sup> Cf. Comissão Europeia, COM (2018) 329 final deve ser aditado o artigo 13.º-A, que no seu número 2 prevê os seguintes requisitos para a obtenção do estatuto: “(a) Ausência de infrações graves ou repetidas às regras fiscais e à legislação aduaneira, bem como a inexistência de registo de infrações penais graves relacionadas com a atividade económica do requerente; (b) Demonstração, pelo requerente, de um elevado nível de controlo das suas operações e do fluxo de bens, quer mediante um sistema de gestão dos registos comerciais e, se for caso disso, dos registos de transportes, que permita controlos aduaneiros adequados quer mediante um procedimento fiável ou certificado de auditoria interna; (c) Provas da solvabilidade financeira do requerente, que deve ser considerada comprovada quer quando o requerente tem uma situação financeira sólida, que lhe permita cumprir os seus compromissos, tendo em devida conta as características do tipo de atividade comercial em causa, quer através da apresentação de garantias prestadas por empresas de seguros ou outras instituições financeiras ou por outros terceiros economicamente fiáveis”.

<sup>73</sup> Caso o fornecedor não esteja no mesmo Estado-Membro do consumo.

<sup>74</sup> BIJL J., EY indirect Tax, *EU btw-voorstel voor ‘Certified Taxable Persons’*, disponível em: <https://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-tax-blogt-eu-btw-voorstel-voor-certified-taxable-persons> (em holandês), consult. em 30/ago/2019.

No contexto da nova alteração legislativa, é de realçar a fragilidade da proposta apresentada deixando certas dúvidas quanto à sua viabilidade prática.

O uso constante de conceitos indeterminados e vagos na redação dos requisitos cumulativos, apresenta fragilidade e insegurança na regulação do estatuto, pois os conceitos como: “infrações graves”, “elevado nível de controlo” e a “solvabilidade financeira”, não permitem uma determinação clara para os sujeitos passivos envolventes, sendo necessário uma clarificação e especificação dos conceitos.

Além disso, a proposta para o n.º 7 do referido artigo da Diretiva IVA, prevê que “o estatuto de um Sujeito Passivo Certificado concedido por um Estado-Membro, seja reconhecido pelas autoridades fiscais em todos os Estados-Membros”. Contudo, nos moldes atuais ainda não há uma harmonização dos critérios de obtenção e manutenção do estatuto, o que pode resultar na adoção de critérios próprios nas diversas jurisdições, promovendo a insegurança jurídica.

Neste sentido, a *Confédération Fiscale Européenne*, no *opinion statement*, alerta que é “*essential that the procedure of obtaining the status is fully harmonized and that all member states apply the same strict procedure*”<sup>75</sup>.

Por fim, colocamos a questão da nova proposta constituir um entrava para as novas empresas, dado que as mesmas não conseguem preencher os critérios formais do estatuto, por falta de historial contributivo.

Posto isto, o conceito de Sujeito Passivo Certificado, na sua fase preliminar é apresentado numa moldura legal bastante frágil, pelo que é exigido à Comissão e aos EMs, no curto espaço de tempo que falta, trabalharem na clarificação, na harmonização e na monitorização da execução do estatuto, de forma a impedir a abertura de novas portas de oportunidades para atividades fraudulentas.

### 5.1.3. *Pleno Princípio do Destino e responsabilidade do fornecedor*

Os fundamentos jurídicos para o regime definitivo que foram apresentados, e que merecem especial destaque são: (i) introdução do pleno princípio da tributação segundo a taxa legal do EM do destino; (ii) a responsabilidade do fornecedor<sup>76</sup>; e (iii) o alargamento do regime especial do balcão único, que será analisado no capítulo seguinte.

---

<sup>75</sup> Confédération Fiscale Européenne, “*Opinion Statement FC 9/2017, on European Commission Proposals on the way towards a single European VAT area*”, de 1 de dezembro de 2017.

<sup>76</sup> Exceto se o adquirente for um Sujeito Passivo Certificado.

Atualmente o artigo 402.º da Diretiva IVA prevê que o regime de tributação nas transmissões intracomunitárias seja baseado no princípio de tributação no EM de origem. Contudo, como elemento da segunda subetapa, a 25 de maio de 2018<sup>77</sup> foram apresentadas as medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA, onde é proposta a alteração do previsão legal do referido artigo nos seguintes termos: “o regime de tributação dos serviços entre Estados-Membros(...) é substituído por um regime definitivo baseado no princípio da tributação das prestações de serviços no EM de destino, na obrigação de liquidação do IVA do fornecedor e num sistema de registo único para a declaração, o pagamento e a dedução do imposto”.

A escolha do regime definitivo de IVA, ter como principal base, o funcionamento à luz do princípio de tributação à taxa EM do destino vai de encontro com as indicações apresentadas pela OCDE<sup>78</sup>, considerando ser um passo importante na luta contra a distorção competitiva e a fraude fiscal, sendo que foi essa mesma a razão que levou às alterações das regras de localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos B2C, analisadas em capítulos anteriores.

A alteração da responsabilidade do fornecedor nas transmissões de bens B2B resultará na equiparação das transmissões intracomunitárias de bens<sup>79</sup> às operações domésticas. Deste modo, para efeitos da sua aplicação, a proposta das medidas técnicas vem suprimir a noção de “aquisição intracomunitária de bens”, sendo introduzido o conceito de “entrega intracomunitária de bens<sup>80</sup>”.

A nosso ver, a aplicação do pleno princípio do destino, aliada à responsabilidade do fornecedor das obrigações declarativas traz o carácter autorregulador do IVA e igualará as condições competitivas dos operadores económicos através de um regime equilibrado e harmonizado. No entanto, a tributação à luz da jurisdição do consumo, implica o ónus de estar em conformidade com as regras locais, representando uma complexidade tremenda,

---

<sup>77</sup> Cf. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva IVA no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros – doravante “COM (2018) 329 final”.

<sup>78</sup> OCDE (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, p.12-14.

<sup>79</sup> Que no regime posto em prática há mais de 25 anos divide as operações transfronteiras de bens em duas operações diferentes. No que diz respeito à primeira operação, estamos perante uma entrega isenta no Estado-Membro de saída do bem, pelo que nenhum montante é liquidado pelo fornecedor. Por sua vez, na segunda operação, (a aquisição intracomunitária de bens tributada no Estado-Membro do destino), ocorre a inversão do sujeito passivo, sendo que o sujeito passivo adquirente, através do mecanismo do *reverse charge*. Cf. KPMG, *the road towards a definitive European VAT system*, Out/2018, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/the-road-towards-a-definitive-european-vat-system-en.pdf>, consult. em 2/set/2019.

<sup>80</sup> Cf. Proposta de alteração para o artigo 14.º da Diretiva IVA, COM (2018) 329 final.

que foi, essencialmente, sentida nos prestadores de serviços eletrónicos, concretamente em matéria de identificação do adquirente.

A Comissão parece levar os problemas em consideração pelas medidas adotadas, tornando mais fácil o cumprimento das obrigações em matéria de IVA, como por exemplo, pelo efetivo alargamento do âmbito de aplicação de regime MOSS e pela introdução de limiares anuais ao nível comunitário, sendo que as medidas simplificadoras serão alvo de análise crítica no próximo capítulo.

Por fim, a segunda etapa legislativa na reforma do sistema do IVA, pretende que o novo tratamento dado em sede de IVA seja alargado a todas as transmissões de bens transfronteiras e também a todas as prestações de serviços, sendo a mesma aplicável após um período de controlo, de cinco anos, e avaliação às medidas aplicadas na primeira etapa legislativa.

Em suma, podemos afirmar que o pretendido pelo PIERRE MOSCOVICI onde os *“Member States should consider cross-border VAT transactions as domestic operations in our internal market by 2022<sup>81</sup>”*. É, o alargamento do mecanismo de registo e pagamento online a todas as prestações de serviços e transmissões de bens B2C, e que no regime definitivo do IVA as transmissões transfronteiras B2B sejam sujeitas à IVA, nos mesmos moldes das operações domésticas, por forma a criar a tributação harmonizada.

Neste sentido, em contraposição ao regime MOSS podemos considerar que estamos a caminhar no sentido de um mecanismo *“Big One Shop Stop”* (BOSS), onde através de um registo único de declaração o vendedor liquidará IVA à taxa do Estado de destino, sendo que, posteriormente, a coleta será transferida para esse mesmo Estado. Este grande objetivo implicará que as mercadorias sejam sempre tributadas de antemão, antes de passarem a fronteira, e posteriormente, em linha com a razão de ser do imposto sobre o consumo, o IVA devido reverterá para o EM do destino/consumo.

Nos seus efeitos práticos, pelo restabelecimento do carácter autorregulador do IVA, deixará de ser necessário *“justificar o acompanhamento administrativo do fluxo físico dos bens”<sup>82</sup>*, pelo que as entregas intracomunitárias vão deixar de estar incluídas nos mapas recapitulativos. De acrescentar ainda que, a nosso ver o mecanismo do *reverse charge*, contará com a sua extinção, *“à exceção das situações em que o imposto é devido*

---

<sup>81</sup> European Commission - Press release, *European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system* - IP/17/3443.

<sup>82</sup> Cf. COM (2018) 329 final, p.9.

por outra pessoa”<sup>83</sup>, como será nas transmissões efetuadas para um adquirente Sujeito Passivo Certificado.

---

<sup>83</sup> Cf. COM (2018) 329 final, p.8.

## CAPÍTULO 6. *E-COMMERCE PACKAGE*

A fim de atenuar os custos administrativos em matéria de cumprimento legal do IVA para as pequenas e microempresas, e tendo em vista assegurar a igualdade de tratamento dos operadores económicos, independentemente, do Estado em que estejam estabelecidos, a Comissão apresentou um pacote de medidas de apoio ao comércio eletrónico que deverá *“help Member States to recoup the current estimated €5 billion of VAT lost on online sales every year<sup>84</sup>”*, pelo que para PIERRE MOSCOVICI:

*“Brick by brick and piece by piece, a new VAT system is being built that is fit for purpose and within which internet companies operating across borders can thrive. At the same time, we are making sure that non-EU businesses do not get preferential treatment when selling to EU consumers<sup>85</sup>”*.

A 5 de dezembro de 2017 a Comissão adotou o *e-commerce package* composto pela Diretiva (UE) 2017/2455 Do Conselho de 5 de dezembro de 2017 que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens; pelo Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 Do Conselho de 5 de dezembro de 2017 que altera o Regulamento de Execução (UE) 282/2011 que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e pelo Regulamento (UE) 2017/2454 Do Conselho de 5 de dezembro de 2017 que altera o Regulamento (UE) 904/2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

Das novas regras, que são para implementação gradual, como componentes necessárias para que as empresas possam tirar pleno partido do mercado único Europeu, salientamos as seguintes para análise: (i) introdução de limiares que poderão ser aplicados aos serviços eletrónicos e posteriormente, aos bens (ii) o suprimento da isenção de IVA nas pequenas remessas importadas para a EU com valor inferior a 22 euros; e, (iii) o alargamento do âmbito de aplicação do MOSS, referenciada no capítulo anterior.

---

<sup>84</sup> Cf. European Commission - Press release, *VAT: Commission welcomes agreement on simpler and more efficient rules for businesses that sell goods online* - IP/17/4404.

<sup>85</sup> Cf. *ibid.*

## 6.1. Limiares de simplificação

A introdução do regime MOSS, no ano de 2015, permitiu um aumento na capacidade de cobrança do IVA em matéria das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrônicos B2C. Todavia, os encargos para o cumprimento das regras legais continuaram a representam um custo elevado para as pequenas empresas<sup>86</sup> e para as empresas em fase de arranque que prestam os serviços ocasionalmente ou têm uma reduzida atividade empresarial.

Preocupada com a questão e estimulando o crescimento do comércio eletrônico, a Comissão introduziu dois limiares anuais mínimos harmonizados dentro da Comunidade.

Em primeiro lugar, a partir do dia 1 de janeiro de 2019, os prestadores de serviços eletrônicos B2C, que de acordo com a nova reformulação<sup>87</sup> do artigo 58º da Diretiva IVA, cumpram, cumulativamente, com os seguintes requisitos: (i) estejam estabelecidos, tenham domicílio, ou residência habitual num único EM; (ii) os serviços sejam prestados a consumidores finais de outros EMs; e, (iii) o valor total, líquido de IVA, desses serviços não seja superior (no ano civil em curso ou no ano anterior) a 10.000,00 euros, passaram a conseguir optar pela tributação em sede de IVA, de acordo com as regras do EM onde se encontram estabelecidos. Refletindo-se um enorme alívio declarativo, pois continuam a lidar com a administração fiscal que estão habituados.

Relativamente às vendas à distância B2C, o regime de localização atualmente em vigor, previsto no artigo 33.º da Diretiva IVA, assume que “o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor, ou por sua conta, (..) é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente (...)”, pelo que reside na esfera do fornecedor a obrigação de registo no EM de destino para efeitos de IVA. No entanto, o regime das vendas à distância oferece um intervalo de limiares possíveis de adoção pelos EMs, a partir do qual os fornecedores, abaixo do limite estipulado (entre 35.000 a 100.000), possam liquidar o respetivo IVA à taxa legal do EM de origem.

Nesta medida, com vista no mercado único europeu harmonizado, a Comissão, através do aditamento<sup>88</sup> do artigo 59.º-C à Diretiva IVA, pretende que a partir de 2021 o limiar comunitário aplicado às prestações seja alargado às vendas à distância.

---

<sup>86</sup> O que preocupa a Comissão, pois as “*small businesses make up 98% of companies in the EU*” - European Commission - Press release, (IP/18/185), de 18/jan/2018.

<sup>87</sup> Cf. Introduzido pelo artigo 1 da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017.

<sup>88</sup> Cf. Introduzido pelo ponto 7. do artigo 2.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho.

O segundo limiar de simplificação introduzido<sup>89</sup> diz respeito à obrigação de identificação e localização dos consumidores, que até ao momento era exigido por “dois elementos de prova não contraditórios<sup>90</sup>”, o que refletia uma exigência difícil em matéria de prestações de serviços eletrónicos, pois as mesmas são efetuados remotamente, ou seja, de forma automática, com possibilidade de ser a qualquer hora do dia e da semana.

Perante tal obrigação insustentável, a partir de 1 de janeiro de 2019, foi introduzido um limiar de 100.000,00 euros (líquido de IVA), passando a ser exigível somente um elemento probatório quando o valor total das prestações, a partir do estabelecimento comercial ou de um estabelecimento estável situado no território de um EM, no ano civil em curso e no anterior, não fosse superior ao limite.

A introdução dos limiares anuais comunitários segue em linha com as recomendações da OCDE no seu *report*<sup>91</sup> em 2015. Contudo, da análise às simplificações apresentadas, consideramos que a introdução do primeiro limiar não é a adoção correta, tendo em conta que vai remar no sentido contrário do Princípio do Destino. Compreendemos que a Comissão pretende encontrar um equilíbrio entre os princípios fundamentais e a eficiência, mas o retrocesso à tributação no Estado de origem, alimenta a distorção competitiva, deixando os prestadores estabelecidos em EMs de taxa de IVA de baixo valor numa posição mais favorável. Assim, sugerimos que em conjunto com o limiar introduzido, seja aumentado o número de auditorias. Não obstante, aos presumidos custos elevados, será uma das formas de garantir o cumprimento das disposições legais, pelos operadores económicos. Quanto ao segundo limiar, apesar da simplificação, é evidente que o elemento comprovativo pode ser manipulado, pelo que as contínuas situações passíveis de fraude não podem ser descartadas.

Importa realçar ainda que os dois limiares evidenciam um tratamento discriminatório entre empresas comunitárias e extracomunitárias, visto que são aplicáveis somente às empresas estabelecidas dentro da Comunidade. A nosso ver, se a obrigação probatória é uma dificuldade iminente para os prestadores estabelecidos na Comunidade, tanto, ou mais será para os prestadores estabelecidos fora da Comunidade, o que é evidentemente inaceitável. No entanto, admitimos que a UE está a tentar encontrar um balanço entre a

---

<sup>89</sup> Regulamento de Execução (UE) 2017/2459 do Conselho de 5 de dezembro de 2017 que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.

<sup>90</sup> Prevista alínea d) do artigo 24.º-B do Regulamento de Execução (UE) N.º 1042/2013 Do Conselho de 7 de outubro de 2013 que alterou o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

<sup>91</sup> OECD (2015), *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, OECD Tax Policy Studies, No. 23, Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>.

simplificação e a distorção competitiva, onde a neutralidade fiscal ainda permanece um grande desafio.

## 6.2. *Import One Stop Shop (IOSS)*

Nos últimos anos deu-se um aumento extraordinário nas importações de bens provenientes de países de terceiros. Não obstante, à tributação ocorrer no EM de entrada na Comunidade<sup>92</sup>, desde 1983<sup>93</sup> que praticamente em todos os EMs<sup>94</sup> é aplicada uma isenção na importação de determinados bens (cujo valor não seja superior a 22 euros), para consumidores finais estabelecidos na Comunidade, exceto para bens sujeitos ao imposto especial de consumo. Inicialmente, a isenção justificava-se, na medida em que os custos administrativos com a cobrança excediam o IVA devido.

Hoje em dia, no contexto da economia digital em que se dá um crescente volume deste tipo de transações, a isenção está longe de refletir a sua razão de implementação. Além da isenção representar um tratamento desigual entre os fornecedores extracomunitários e intracomunitários, surgem os abusos das franquias<sup>95</sup> através da: i) subavaliação dos bens, onde são declarados valores inferiores aos dos limiares para efeitos de isenção de IVA e/ou de direitos aduaneiros; ii) o fracionamento das remessas em lotes de valor inferior aos dos limiares; iii) a importação de remessas comerciais declaradas como presentes ou de bens que não são elegíveis para a franquia. Este comoportamento abusivo criou um *“unacceptable gap of €1 billion in revenues which would otherwise have gone to the budgets of EU Member States”*<sup>96</sup>.

Para fazer face ao comportamento fraudulento e à perda de receita fiscal, a Comissão, nas regras aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2021, vem revogar a isenção de IVA nas remessas de pequeno valor (o que significará que o IVA será sempre devido, independentemente do seu valor da mercadoria). Seguindo a sugestão da OCDE<sup>97</sup>,

---

<sup>92</sup> Cf. artigo 60.º da Diretiva IVA.

<sup>93</sup> Cf. artigo 2.º da Diretiva 83/181/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983.

<sup>94</sup> Em Portugal a isenção foi aplicada pelo Decreto-Lei n.º 31/89, que veio transpor a Diretiva acima identificada.

<sup>95</sup> Cf. ponto 82. do Relatório Especial (2019) - *Comércio eletrónico: muitos dos desafios relativos à cobrança do IVA e dos direitos aduaneiros permanecem por resolver*.

<sup>96</sup> Cf. European Commission, Press release, VAT: *Commission welcomes agreement on simpler and more efficient rules for businesses that sell goods online*, 5/Dez/2017, IP/17/4404.

<sup>97</sup> Cf. OECD (2015) Action 1 BEPS, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Final Report, *“The jurisdictions could opt for a combination of models”*, onde the *Vendor Collection Model* – *“fall-back rule”*; e the *Intermediary Collection model* é o *“VAT collection by intermediaries would involve minimal compliance burdens”*, p.208.

apresentou uma solução de cobrança numa combinação entre os *Vendor e Intermediary Collection Models*, através do novo regime especial, podendo ser designado por “*Import One Stop Shop*” (IOSS)<sup>98</sup>.

A definição de venda à distância ou de bens importados inclui os mesmos elementos de uma transmissão intracomunitária, pela única diferença, dos bens serem provenientes de um país terceiro. Uma operação pode consubstanciar uma importação e uma venda à distância de bens importados. Nesta medida, o IVA deve ser cobrado apenas uma vez, ou na importação, ou na venda à distância. Para evitar a dupla tributação, o aditamento ao artigo 143.º da Diretiva IVA prevê que os EMs isentam as importações de bens, caso o IVA seja declarado pelo regime especial de importação e se o número de identificação do IVA do vendedor tiver sido comunicado às autoridades aduaneiras.

O regime especial poderá ser utilizado por sujeitos passivos estabelecidos em países terceiros, através da nomeação de um intermediário ou quando as vendas de bens sejam efetuadas a partir de um país terceiro com o qual a UE tenha celebrado um acordo de assistência mútua. Na prática, quando o regime especial é pretendido ser usado pelo fornecedor ou intermediário, é requerido um registo num EM para o devido efeito, sendo o IVA liquidado no momento em que o pagamento é aceite, e seguidamente declarado e pago através de uma declaração mensal no mecanismo IOSS.

Caso não seja utilizado o regime especial exposto, o artigo 369.º-Y prevê um *fallback*, onde os EMs autorizem a pessoa que apresenta os bens na alfândega por conta do destinatário dos bens a utilizar um *special arrangement for declaration and payment of import VAT*, onde o “terceiro” (*i.e.*, empresa de transporte ou correio) passa a cumprir as formalidades da importação e procede ao pagamento do IVA, sob a condição que o consumidor final esteja estabelecido no EM de importação.

Em suma, o que se pretende com o novo regime especial é que as autoridades alfandegárias verifiquem se a parcela enviada é proveniente de um sujeito passivo registado. Todavia, colocamos a questão: Como deverá ser efetuada a verificação do número de identificação do IVA? Será que um código de barras será uma solução hipotética<sup>99</sup>?

---

<sup>98</sup> Cf. European Commission, VAT Expert Group, *The import scheme*, de 26 fevereiro de 2018.

<sup>99</sup> LAMENSH. M., *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment*, IBFD 2017, p. 143.

Apesar de ainda não se configurar de forma clara o funcionamento do presente mecanismo na prática, consideramos que o problema não reside só na isenção atualmente em vigor, mas essencialmente na falta de mecanismo de monitorização e de controlo rigorosos. Além disso, alertarmos que a complexidade do regime aplicado às importações, vem a ser ainda mais complexo com a introdução de novas regras e formas em que o IVA possa ser cobrado mediante o operador económico em causa.

### **6.3. De MOSS para OSS**

Um passo fundamental na reforma do sistema do IVA é a extensão do atual mecanismo MOSS aplicável às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica B2C. O alargamento do âmbito de aplicação do regime especial “intra-União” do MOSS a todas as prestações de serviços e às vendas a distância é um passo importante e positivo, espelhado na possibilidade de os sujeitos passivos terem a oportunidade de reportarem numa única declaração *online* ambas as operações, o que reflete uma simplicidade contabilístico-fiscal para os mesmos. Para os sujeitos passivos estabelecidos fora da Comunidade o regime especial “extra-União” também aproveitará uma extensão, mas somente no alargamento a todos os serviços, para além daquelas já aplicáveis.

Apesar dos encargos administrativos, ainda sentidos, pelas pequenas e microempresas, não podemos deixar de aplaudir o mecanismo que representa uma poupança ao nível de custos em 95%<sup>100</sup> face aos custos suportáveis pelos sujeitos passivos que não utilizem o mecanismo de registo único. Além disso, com a introdução dos limiares, acima referenciados, as pequenas e microempresas ainda poderão “fugir” aos encargos pelo cumprimento das regras do MOSS-OSS, que de todo modo, a nosso ver deixam uma porta aberta para que as empresas declarem montantes inferiores, com o intuito de permanecer abaixo do limite estipulado.

Negativamente, verificamos que o alargamento do mecanismo, pauta pela neutralidade, em resultado da distinção entre o regime “intra e extra-União”, na medida em que a Comissão deverá ter em conta a potencial distorção que pode ser gerada. A nosso ver, a Comissão deve adotar um comportamento mais conservador antes da

---

<sup>100</sup> Cf. Comissão Europeia – VAT Aspects of cross-border e-commerce, final report – Lot 3, *assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop*, Deloitte, novembro de 2016

aplicação na totalidade prática do alargamento, revendo as regras para que as mesmas possam ser aproveitadas por todos os sujeitos passivos, independentemente do lugar onde se encontram estabelecidos.

#### **6.4. Plataformas digitais**

A crescente digitalização da economia modificou a natureza dos canais de distribuição para vendas de bens e serviços. Tradicionalmente, um consumidor efetuava uma compra numa loja local. Agora, o primeiro ponto de acesso é frequentemente o *site* dessa loja ou cada vez mais uma plataforma digital através da qual os fornecedores fazem vendas. As plataformas digitais permitem que as empresas, principalmente as menores, possam chegar a milhões de consumidores.

Enfrentando o desafio de garantir a coleta efetiva de IVA no comércio eletrónico, um número crescente de jurisdições “*are increasingly examining the role that digital platforms can play in the collection of the VAT/GST*”<sup>101</sup>

As plataformas digitais passarão ser agentes importantes no combate à fraude fiscal, assegurando a tributação justa e neutra do imposto sobre o consumo.

Tendo em conta, o aumento do número de transações<sup>102</sup> realizadas através das plataformas digitais, a Comissão a partir de 1 de janeiro de 2021, propõe um regime de responsabilidade tributária para aqueles “facilitem” a venda de bens importados de países terceiros, relativamente a remessas de valor inferior a 150,00 euros. Por conseguinte, as plataformas ficarão responsáveis pelo cobrança e pagamento do imposto devido, como uma substituição tributária que em primeira mão são considerados “compradores” e depois “vendedores” nesta operação que envolve 3 agentes económicos, em geral (B2B2C).

De acordo com as *guidelines* apresentadas pela OCDE, para o cumprimento do regime, as plataformas terão de ter acesso ao (i) *customer status*; (ii) *nature of the supply*; (iii) *elements to determine the place of taxation*; (iv) *verify VAT exemption threshold*; (v) *The value of the supply and the applicable VAT/GST rate*; and, (vi) *the taxing point*.

---

<sup>101</sup> Cf. OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*.

<sup>102</sup> Acerca de 70-75%, cf. Comissão Europeia - *Fact Sheet - Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*, [https://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-3746\\_en.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm), consult. em 15/set/2019.

Não obstante, ao vasto leque de informações que devem estar ao dispor da plataforma digital, cumpre-nos salientar que poderá haver um conflito referente ao *taxing point*, ou seja, o momento em que o imposto é exigível.

A proposta de alteração para o artigo 66.º-A<sup>103</sup> determina que “o facto gerador do imposto ocorre e o IVA torna-se exigível na data em que o pagamento tenha sido aceite”. No nosso entendimento, o conjunto do quadro legal do artigo 14.º-A e artigo 66.º-A, pode resultar num conflito, pois as plataformas para se salvaguardarem, podem optar por manter o imposto na sua posse, até que o bem vendido seja efetivamente entregue gerando assim uma distorção no momento exigível do imposto e período da tributação do mesmo.

Numa análise crítica, questionamos a viabilidade da aplicação prática da responsabilidade na plataforma digital no caso de uma devolução. O que acontecerá? Será que o pedido de reembolso deverá ser fracionado entre a plataforma e o fornecedor originário?

Por fim, deixamos a sugestão à Comissão para rever o preceito legal do conceito de “facilitar”, tendo em conta que inúmeras plataformas digitais facilitam a venda, porém só as grandes *marketplaces* é que controlam o pagamento de transação, ou seja, só nesses casos é que será possível exigir o pagamento do IVA mediante – o controle da entrega e do pagamento.

---

<sup>103</sup> Da Diretiva (UE) 2017/2455 Do Conselho de 5 de dezembro de 2017.

## CAPÍTULO 7. CONCLUSÕES

- I. A velocidade vertiginosa do desenvolvimento das novas tecnologias impulsiona constantes ciclos de inovação em espaços de tempo cada vez menores e a um ritmo exponencial que no caminho conducente à união política da Comunidade Europeia, pela consagração de um espaço único sem fronteiras internas, levantou (e levanta) delicados problemas aos Estados-Membros.
- II. Aliada à abolição das restrições fronteiriças, o fenómeno da globalização imaterializou os modelos tradicionais de negócios, forçando os Governos e as organizações internacionais a repensarem os princípios tradicionais que regem a tributação.
- III. A problemática da economia digital assentada nos desafios de caracterização, localização e de tributação levou à adoção de inúmeras Diretivas e Regulamentos que foram alvos de análise ao longo do trabalho para determinar as fragilidades da estrutura base dos sistemas tributários e avaliar criticamente a sua adaptação à aldeia global.
- IV. O caminho para um regime neutro e igualitário foi iniciado pelas alterações das regras de localização e pela introdução do regime especial MOSS às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica B2C em 2015, que numa avaliação inicial consideramos como um verdadeiro ponto de partida para o regime definitivo do IVA, mas ainda ineficiente.
- V. A simplicidade ainda se encontrava distante. Não obstante à redução de custos administrativos e à possibilidade de liquidar e pagar o IVA através do registo único e na declaração *online*, as regras de faturação exigiam que a fatura fosse emitida, para o consumidor, com a indicação do respetivo IVA. Ora, isto implicava que as entidades prestadoras, independentemente, do registo único do EM tivessem o conhecimento das regras tributárias específicas dos diferentes EMs.

- VI.** Em 2016 chegou o momento decisivo para “agir”, onde a Comissão, efetivamente, entrou em ação para construir um sistema fiscal que fosse capaz de responder aos desafios da economia digital.
- VII.** A apresentação de soluções rápidas e a introdução do novo conceito pretendem deixar claro quem é confiável e não confiável, tendo em vista ao combater a fraude e garantir uma cobrança eficiente. A proposta do Sujeito Passivo Certificado, a nosso ver terá um impacto bastante positivo, na medida em que pode levar a que os fornecedores somente queiram transmitir os seus bens a adquirentes certificados. Todavia, mostramos que o enquadramento legal do novo conceito ainda não está claro, sendo que a Comissão deve adicionar regras mais detalhadas para determinar o “status”. Quanto às empresas novas, será que é possível aditar um “período experimental”, onde as mesmas seriam sujeitas a mais controlo numa fase inicial para adquirirem o estatuto?
- VIII.** Pelos factos apresentados nos fundamentos jurídicos, o regime definitivo do IVA assentará num pleno princípio de tributação à taxa legal do EM do destino, onde a responsabilidade de liquidação caberá sempre ao fornecedor, contrariamente, à situação atual aplicada nas transmissões intracomunitárias B2B.
- IX.** Como deixamos claro ao longo do trabalho, o princípio de tributação à taxa legal do EM de origem resultou num fenómeno de distorção competitiva, que a nosso ver será, significativamente reduzida pela adoção do pleno princípio de tributação à taxa legal do EM do destino. No entanto, a luta para um sistema tributário harmonizado representa o ónus do cumprimento legal em conformidade com as regras do IVA no EM do destino, o que refletiu (e reflete) um encargo enorme da qual a UE ficou sensibilizada.
- X.** A Comissão empenhada na simplificação das obrigações fiscais no comércio eletrónico, adotou o *e-commerce package*, com medidas que a nosso ver não resolvem o problema na sua íntegra.
- XI.** A introdução dos limites especiais é, indubitavelmente, um alívio para as empresas. Porém, somos da opinião que o retrocesso à tributação à taxa do EM de origem não apoia a neutralidade do sistema, deixando portas abertas para um novo fenómeno de

distorções da concorrência, onde a atratividade pelas grandes multinacionais passará para um foco nas pequenas e microempresas, que como vimos representam grande parte da atividade na Comunidade. Deste modo, será um conflito de interesses para a Comunidade difícil de resolver, onde por um lado se pretende garantir a justa tributação, mas por outro é pretendido que a cobrança seja eficiente com custos que não ultrapassem o imposto devido, quer na perspectiva dos Estados, quer na perspectiva dos sujeitos passivos.

- XII.** A apresentação de duas “evidências não contraditórias”, é uma tarefa difícil para os prestadores estabelecidos na Comunidade, tendo sido reduzida para uma evidência. No entanto, se dificuldades persistem nos sujeitos passivos comunitários, o que não será para os sujeitos passivos extracomunitários? Assim, é inaceitável a discriminação presente nas regras simplificadoras, sendo que a sua aplicação deve ser uniformizada a todos os operadores económicos. De qualquer modo, estamos conscientes que as evidências de localização podem ser, facilmente, manipuladas, estando o problema de informações falsas ainda por resolver.
- XIII.** Ao nível da importação, a isenção aplicável perdeu a essência da sua implementação, sendo urgente suprir a mesma. Com o crescente comportamento fraudulento, temos sentido uma perda significativa na receita fiscal dos EMs. A nosso ver, o novo regime especial de importação traz mais complexidade do que simplicidade em matéria tributária e aduaneira, na medida em que a Comissão ainda não considerou, suficientemente, as consequências práticas do mesmo.
- XIV.** Em matéria de alargamento do âmbito de aplicação do MOSS somos claros adeptos do mecanismo do registo único e eletrónico, que será o futuro do sistema tributário europeu. O alargamento a todas as prestações de serviços e às vendas de bens à distância, nos termos apresentados ao longo do trabalho, favorecem os sujeitos passivos. Contudo, as maiores dificuldades serão sentidas no campo tecnológico, que exige um acompanhamento crucial para evitar o congestionamento dos sistemas. A aposta no *IT* deve ser uma das prioridades da Comissão Europeia, que apesar dos elevados custos na implementação, será o futuro e vai garantir o funcionamento eficiente do mecanismo declarativo, de pagamento e de transferência entre os Estados.

Apesar dos desenvolvimentos positivos sentidos nos tempos atuais é inegável que uma melhoria na cooperação administrativa representará resultados mais satisfatórios.

**XV.** Como os números demonstram, a grande maioria das compras eletrónicas (*online ou offline*) são efetuadas por intermédio de *marketplaces*. Por essa razão, defendemos que a medida com maior eficiência na cobrança do imposto reside da implementação da responsabilidade tributária do agente intermediário, equiparando-se à substituição tributária, que geralmente é possuidor de informações valiosas dos clientes (*i.e.*, morada ou endereço IP). Contudo, da análise efetuada, a atribuição da responsabilidade às plataformas gera certa preocupação, nomeadamente no que diz respeito à capacidade de controlo dos pagamentos. Deste modo, numa fase preliminar o foco de aplicação deve ser reduzido às “grandes plataformas”.

**XVI.** Concluimos assim, que a Comissão está no bom caminho para o regime definitivo de IVA, mas ainda requer a máxima exigência no desenvolvimento de uma rede de comunicação monitorizada e eficiente. No entanto, apesar de alguma fragilidade sentida em matéria legal, todos os trabalhos indicam que o sistema único, depois de criticado e melhorado, poderá desempenhar o papel mais fulcral no combate à fraude, na redução do *VAT gap* e na garantia da neutralidade na economia digital, mas sempre conscientes que os contribuintes serão sempre a pulga do sistema fiscal perfeito.

## BIBLIOGRAFIA

### I. Monografias e Revistas Científicas

LAMESCH, M., Reverse charging' and the 'one-stop-scheme': Collecting VAT on digital supplies, *World Journal of VAT/GST Law*, 2012, volume 1, Issue1.

----, "European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment", *IBFD* (2017).

MCLURE Jr, C. E., "The Value Added Tax on electronic commerce in the European Union", *International Tax and Public Finance*, November 2003, Volume 10, Issue 6.

NABAIS, C. (2012), *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

OLIVIERA, Maria Odete (2017), "Livros Digitais Vs. Livros em Papel. O Dilema do IVA Comunitário: A Book Is a Book no Matter What Its Form Is! É a Forma ou o Conteúdo que Relevam na Definição de um Livro?", *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política, Universidade Lusófona do Porto*, n.º 10.

OWENS, Jeffrey (1997), "Emerging Issues in Tax Reform: The Perspective of an International Bureaucrat," *Tax Notes International*, Vol. 15.

PALMA, Clotilde Celorico (2011), "O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões", *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1.

TURBAN, E., David King, "Electronic Commerce - A Managerial and Social Networks Perspective", Eighth Edition, Springer (2015).

VASQUES, S. (2013), *Cadernos de IVA 2013: O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*, Almedina.

## II. Documentos de organizações internacionais

Comissão Europeia, Comunicado de imprensa, de 29 de outubro de 2004, “VAT: Commission proposes One-Stop-Shop and other measures to simplify VAT obligations”, (IP/04/1331).

----, Comunicado de imprensa, de 12 de fevereiro de 2008, “VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds”, (IP/08/208).

----, Guia do Minibalcão único do IVA, de 23 de outubro de 2013.

----, Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, em 6 de maio de 2015 COM (2015) 192 final.

----, Comunicação da Comissão, relativa a um plano de ação sobre o IVA, “Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir”, em 7 de abril de 2016, COM (2016) 148 Final.

---- Deloitte, VAT Aspects of cross-border ecommerce - Options for Modernisation, “Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop”, Final report – Lot 3, de novembro de 2016.

----, Comunicado de imprensa, de 4 de outubro de 2017, “European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system”, (IP/17/3443).

----, Comunicação da Comissão, relativa a um plano de ação sobre o IVA, “Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir”, em 4 de outubro de 2017, COM (2017) 566 final.

----, Comunicado de imprensa, de 5 de dezembro de 2017, “VAT: Commission welcomes agreement on simpler and more efficient rules for businesses that sell goods online”, (IP/17/4404).

----, Comunicado de imprensa, de 28 de janeiro de 2018, “VAT: More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses”, (IP/18/185).

Comission of the European Communities, electronic commerce and indirect taxation, de 17 de junho de 1998, COM (1998) 374 Final.

Conselho Europeu, “Employment, Social Policy, Health and Costumer Affairs”, Press Release, em 4 de dezembro de 2007, 15698/07 (Presse 270).

Conselho Europeu, Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, 25 de maio de 2018, COM (2018), 329 final.

OECD (1998), Report by the Committee on Fiscal Affairs, “electronic commerce\_ taxation framework”, at te Conference, A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce.

----, (2011), Guide to Measuring the Information Society 2011.

----, Action 1 Project BEPS, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015 Final Report.

----, (2015), Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 23, Publishing, Paris.

----, (2017), Tax Challenges of Digitalization, comments received on the request for input – Part II.

----, (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST.

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

### III. Documentos eletrónicos e websites

BAKERTILLY, “Quick Fixes - IVA - Entrada em vigor a 1 de janeiro de 2020”, 20/ago/2019, <https://www.bakertilly.pt/portuguese/publica%C3%A7%C3%B5es/2019/august/quick-fixes-iva-entrada-em-vigor-a-1-de-janeiro-de-2020/>, consult. em 11/set/2019.

BIJL, J., EY indirect Tax, “EU BTW-voorstel voor 'Certified Taxable Persons’”, 28/mar/2018, <http://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-tax-blogt-eu-btw-voorstel-voorcetified-taxable-persons>, consult. em 30/ago/2019.

BO.Song and Zhang Haiwei, “A New Operation Model of E-Business”, 2010 International Conference on Internet Technology and Applications, 20-22 Aug. 2010, <https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/5566157>, consult. em 18/set/2019.

BUGHIN, J., Chui Michael, and Manyika James, “Clouds, big data, and smart assets: Ten tech-enabled business trends to watch”, McKinsey quarterly, 2010, <https://www.mckinsey.com/industries/technology-media-and-telecommunications/our-insights/clouds-big-data-and-smart-assets-ten-tech-enabled-business-trends-to-watch>, consult. 29/ago/2019.

Comissão Europeia - *Fact Sheet - Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*, [https://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-3746\\_en.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm), consult. em 15/jul/2019.

Confédération Fiscale Européenne, “Opinion Statement FC 9/2017, on European Commission Proposals on the way towards a single European VAT area”, 1/dez/2017, [http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/01/04.CFE-Opinion-Statement-FC9\\_17-Proposals-towards-a-single-European-VAT-area\\_0.pdf](http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/01/04.CFE-Opinion-Statement-FC9_17-Proposals-towards-a-single-European-VAT-area_0.pdf), consult. em 30/ago/2019.

DEF3, Task Force Digital Economy, “Request for input on the tax challenges of the digitalized economy”, 13/out/2017, <https://det3.eu/wp-content/uploads/DET3-answer-to-the-OECD-web.pdf>, consult. em 15/jul/2019.

European Commission, VAT Expert Group, *The import scheme*, 26/fev/2018, <https://circabc.europa.eu/sd/a/893ec555-e6ac-4458-8cf9-30f100ca5f2d/VEG%2026%20February%202018%20Import%20scheme.pdf>, consult. em 20/ago/2019.

HONGLER, Peter and Pistone, Pasquale, “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy”, 1/jan/2015, <https://ssrn.com/abstract=2586196> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2586196>, consult. em 20/ago/2019.

IHS, Institute for Advanced Studies, “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States”, 2019 Final Report, 4/set/2019, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf), consult. em 15/set/2019.

KPMG, *the road towards a definitive European VAT system*, Out/2018, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/the-road-towards-a-definitive-european-vat-system-en.pdf>, consult. em 2/set/2019.

LUSCH. S. J., “State Taxation of Cloud Computing”, 29 Santa Clara High Tech. L.J. 369 (2013), <https://digitalcommons.law.scu.edu/chtlj/vol29/iss2/3/>, consult. em 27/ago/2019.

OECD, “CLOUD COMPUTING: THE CONCEPT, IMPACTS AND THE ROLE OF GOVERNMENT POLICY”, 19/ago/2014, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP\(2011\)19/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP(2011)19/FINAL&docLanguage=En), consult. 23/ago/2019.

PEGG, D., “From Seattle to Luxembourg: how tax schemes shaped Amazon”, The Guardian, 25/abr/2018, <https://www.theguardian.com/technology/2018/apr/25/from-seattle-to-luxembourg-how-tax-schemes-shaped-amazon>, consult. em 23/ago/2019.

PEIXOTO, N., “[FAQ] Geo-blocking: o fim do bloqueio geográfico no ecommerce europeu”, <https://tsecommerce.com/blog/geo-blocking-fim-bloqueio-geografico-ecommerce-europeu/>, consult. em 20/jul/2019.

SOLON, O., “Cambridge Analytica – Facebook says Cambridge Analytica may have gained 37m more users' data”, THE GUARDIAN 4/Abr/2018, <https://www.theguardian.com/technology/2018/apr/04/facebook-cambridge-analytica-user-data-latest-more-than-thought>, consult. em 19/Jul/2019.

SUBHAJIT, Basu, "European VAT on Digital Sales" The Journal of Information, Law and Technology (JILT) Vol. 2002 Iss. 3 (2002), <http://works.bepress.com/subhajibasu/10/>, consult. em 05/set/2019.

United Nations Economic Commission for Europe (2011), “The Impact of Globalization on National Accounts. New York and Geneva”, United Nations (UN), ch. 13.

[http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/groups/wgna/Guide\\_on\\_Impact\\_of\\_globalization\\_on\\_national\\_accounts\\_FINAL21122011.pdf](http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/groups/wgna/Guide_on_Impact_of_globalization_on_national_accounts_FINAL21122011.pdf), consult. em 29/Jul/2019.

#### **IV. Lista Jurisprudencial**

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de janeiro de 2006, C-354/03, C-355/03 e C-484/, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de abr. de 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de set. de 2010, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kf*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 20 de out. de 2016, C- 24/15, *Josef Plöckl*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 9 de fev. de 2017, C-21/16, *Euro Tyre BV — Sucursal em Portugal*.

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de jul.de 2017, C-386/16, «*Toridas*» *UAB*.