



# UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

*As novas regras IVA para o comércio online – Maior simplicidade para operadores económicos e maior transparência para consumidores?*

Alicia Fitas Esperança

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022





# UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

*As novas regras IVA para o comércio online – Maior simplicidade para operadores económicos e maior transparência para consumidores?*

Alicia Fitas Esperança

Orientadora: Maria Odete Batista de Oliveira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



*“When a man says he approves of something in principle, it means he hasn't the slightest intention of putting it into practice.”*

Otto von Bismarck, Estadista Prussiano e Alemão do século XIX

## **Agradecimentos**

*Aos meus pais, por serem o meu pilar.*

*À minha irmã, por ser a minha motivação.*

*Ao (meu) Pedro por acreditar em mim mais do que eu própria.*

*À minha e sempre amiga Diana, pela amizade, força e amparo.*

*Às minhas amigas do coração, Joana, Rita P. e Rita R., por tudo e por tanto.*

*À Nicole e à Rita Reis, pela ajuda, paciência e carinho.*

*À Doutora Salomé e à Doutora Vera, por tudo o que me ensinam.*

*À Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira pelo apoio*

*incondicional e dedicação constante.*

*O meu eterno obrigado.*

## RESUMO

A presente dissertação, além de dar a conhecer o novo pacote de regras IVA para o comércio online, tem como propósito claro aferir a praticabilidade de tais regras contrabalançando-as com o objetivo pelas quais foram criadas.

Como ponto de partida, será abordado, de forma breve, o novo quadro legal em matéria de IVA no seio da Comunidade Europeia. Num segundo momento, debruçar-nos-emos sobre a importância e a necessidade destas novas regras no comércio online. Em pormenor, analisaremos os novos e alargados regimes especiais aplicáveis às prestações de serviços e às vendas à distância de bens dentro e fora da União Europeia.

Por fim, e porque as relações comerciais que se estabelecem nem sempre são tão lineares quanto se desejaria, procurar-se-á expor e abordar várias e sucessivas hipóteses práticas com que o sujeito passivo/operador económico se colocará perante.

Também, ressaltar que apesar do louvável esforço da Comissão Europeia no sentido de harmonização do sistema IVA no espaço europeu, em particular, no âmbito do comércio intracomunitário procurando torná-lo mais competitivo e simplificado, a verdade é que o novo pacote de regras IVA, tal como foi concebido, deixou de fora a regulamentação de alguns aspetos essenciais para a sua plena aplicabilidade. Tal ausência vai, seguramente, fomentar ocasiões de incerteza e de uma certa resistência pelos próprios sujeitos passivos em detrimento das vantagens que se pretendiam alcançar no seio do mercado único da Comunidade tendo em vista torná-lo mais operacional, funcional e menos complexo.

Deste modo, concluiremos pela necessidade de completar o quadro jurídico existente, onde se procure, ao máximo, harmonizar os aspetos práticos mais relevantes na aplicação das novas regras IVA de forma a obter a tão desejada simplicidade para os operadores económicos e transparência para os consumidores.

**Palavras-Chave:** Comércio Eletrónico, Regimes especiais, Princípio do Destino, Vendas à Distância, Interfaces Eletrónicas.

## **ABSTRACT**

This dissertation, in addition to making known the new package of VAT rules for online commerce, has the clear purpose of assessing the practicability of such rules, counterbalancing them with the purpose for which they were created.

As a starting point, we will briefly discuss the new legal framework for VAT within the European Community. In a second moment, we will focus on the importance and necessity of these new rules in online commerce. In detail, we will analyze the new and extended special regimes applicable to the provision of services and the distance selling of goods within and outside the European Union.

Finally, and because the commercial relationships that are established are not always as linear as much as we would like, we will try to expose and address various and successive practical hypotheses that the taxable person/trader will face.

Also, it should be noted that despite the European Commission's laudable efforts to harmonize the VAT system in Europe, particularly in the context of intra-community trade, seeking to make it more competitive and simplified, the truth is that the new VAT E-Commerce Package as it was conceived, it left out the regulation of some essential aspects for its full applicability. Such an absence will certainly foster occasions for uncertainty and a certain amount of resistance by the taxable persons themselves to the detriment of the advantages that were intended to be achieved within the Community's single market, in order to making it more operational, functional and less complex.

In this way, we will conclude that it is necessary to complete the existing legal framework, seeking to harmonize the most relevant practical aspects in the application of the new VAT rules in order to achieve the much-desired simplicity for suppliers and transparency for consumers.

**Keywords:** E-Commerce, Special Regimes, The Destination Principle, Distance Sales, Electronic Interfaces.



## ÍNDICE

SIGLAS E ABREVIATURAS.....	12
Capítulo I. Introdução.....	13
1. Contextualização .....	13
1.2. Objetivos da Tese .....	14
1.3. Objeto .....	14
1.3.1. Delimitação positiva.....	14
1.3.2. Delimitação negativa .....	14
1.4. Metodologia e Bibliografia.....	15
Capítulo II. As novas regras IVA para o comércio online e consumidores na União Europeia.....	15
2. Considerações gerais .....	15
2.1. Regimes especiais.....	16
2.1.1. Regime Extra-União .....	21
2.1.2. Regime da União .....	21
2.2. Consequências práticas e apreciação crítica .....	22
Capítulo III. A importação de pequenas remessas e o fim da isenção do IVA para operações de importação de valor igual ou inferior a 22 euros .....	23
3. Considerações gerais .....	23
3.1. Regime de Importação – IOSS .....	25
3.1.1. O conteúdo.....	25
3.2. Consequências práticas e análise crítica .....	30
Capítulo IV. A responsabilidade pela cobrança do IVA a cargo do comerciante ou da Interface eletrónica .....	32
4. Considerações gerais .....	32
4.1. O (novo) artigo 14(a) da DIRETIVA 2006/112/EC.....	33
4.1.1. As interfaces eletrónicas. Conceito. ....	33

4.1.2. A responsabilidade (limitada) das interfaces eletrónicas .....	35
4.2. Articulação das regras harmonizadas a nível europeu com as regras nacionais de cada Estado-Membro e DAC 7 .....	37
Capítulo VI. Síntese conclusiva e algumas reflexões críticas .....	39
BIBLIOGRAFIA .....	43
I. Documentos de organizações internacionais e Atos Legislativos .....	43
II. Monografias, Artigos e Revistas Científicas .....	44
III. Documentos eletrónicos e websites .....	46

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

AT – Autoridade Tributária ou Autoridades Tributárias

B2B – Business to Business

B2B2C - Business to Business and Business to Consumer

B2C – Business to Consumer

DAC – Diretiva de Cooperação e Assistência

DIVA – Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006)

E-Commerce – Comércio Online

EM – Estado-Membro ou Estados-Membros

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo

IOSS – Import One Stop Shop

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

MOSS – Mini One Stop Shop

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSS – One Stop Shop

UE – União Europeia

## Capítulo I. Introdução

### 1. Contextualização

A Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, transpõe para a ordem jurídica interna<sup>1</sup> o disposto nos artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, que alteram a Diretiva 2006/112CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA) e a Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, no que respeita a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens para o comércio online, aplicáveis desde 1 de julho de 2021.

As principais alterações incidem sobre: (i) a aprovação e o alargamento de regimes especiais para cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento do IVA na Comunidade Europeia, (ii) o (novo) tratamento da importação de pequenas remessas e (iii) a definição do papel das *interfaces/plataformas eletrónicas/digitais* na liquidação do IVA. Todo este leque de novas regras IVA vai afetar os operadores económicos, as *interfaces eletrónicas*, as empresas de transportes e logística e os próprios consumidores, tanto dentro como fora da União Europeia.

Desde 1993 que o IVA, no seio da UE, não sofria aditamentos ou atualizações verdadeiramente significativas, e por força desta estagnação, não acompanhou o crescimento explosivo do comércio online transfronteiriço que transformou, de forma inigualável, o setor retalhista nos últimos anos.

Também, não se pode deixar de referir que a pandemia originada pela Covid-19 que assolou o mundo inteiro, veio acelerar ainda mais o *boom* do comércio online o que levou a reforçar a necessidade de reformar o sistema IVA de modo a garantir que as vendas à distância de bens e a prestação de serviços, através do comércio online, fossem sujeitas à taxa do IVA no país do consumidor – à luz do tão proclamado *princípio do destino*.

No fundo, a criação destas novas regras aplicáveis ao comércio online têm como objetivo único a comunhão de esforços com vista a garantir que são criadas e estabelecidas condições de concorrência mais equitativas para todas as empresas – *principalmente*, para as empresas sedeadas na UE –, simplificando tanto quanto possível

---

<sup>1</sup> Ofício-circulado n.º 30238, de 2021.06.25 – Novas regras aplicáveis ao comércio eletrónico: vendas à distância.

o comércio online transfronteiriço e introduzindo uma maior transparência para os consumidores da UE no que respeita aos preços e à escolha destes.

## **1.2. Objetivos da Tese**

A presente dissertação centrar-se-á na análise detalhada do conjunto de regras aplicáveis ao comércio online e em vigor desde 1 de julho de 2021. Apreciaremos os principais objetivos associados à criação destas mesmas regras, que visam, no fundo, a transparência e a simplificação das obrigações declarativas e do pagamento do IVA quer para os operadores económicos quer para os próprios consumidores, a promoção de uma concorrência justa e equilibrada entre empresas europeias e não europeias e, por último – e *quicá* o ponto chave –, o combate e a redução do risco de fraude e evasão fiscal.

## **1.3. Objeto**

Ao longo da presente exposição, será possível compreender o papel determinante que o IVA desempenha no seio da Comunidade Europeia, conquanto só o respetivo imposto conseguirá – através deste novo pacote de regras – garantir a apropriação adequada das receitas fiscais das empresas que operam através do comércio online de forma a nivelar as condições de concorrência entre o comércio tradicional e o comércio online e, ao mesmo tempo, eliminar as distorções que existem em favor de empresas localizadas fora da União Europeia em detrimento dos operadores económicos localizados e sedeados na União Europeia.

### **1.3.1. Delimitação positiva**

A presente dissertação terá como especial enfoque a análise das regras que entraram em vigor a 1 de julho de 2021. Avaliaremos as novas medidas ao nível da simplificação das obrigações declarativas para os operadores económicos, transparência para os consumidores finais e a capacidade das mesmas na redução do risco de fraude e evasão fiscal. Partiremos de uma exposição de todas as (novas) medidas e de uma análise crítica e detalhada das mesmas.

### **1.3.2. Delimitação negativa**

Tendo em conta que nos focaremos essencialmente nas medidas que entraram em vigor, e atendendo ao escopo limitado do nosso trabalho, não nos debruçaremos sobre as

medidas introduzidas pelo “VAT package” em 2015, 2017 e 2019, *inclusive*. Não analisaremos casos jurisprudenciais, atendendo à recente aplicação das respetivas medidas.

#### **1.4. Metodologia e Bibliografia**

A presente dissertação versará, no seu essencial, sobre o estudo do documento emanado pela Comissão Europeia publicado em setembro de 2020, que consagra as Notas Explicativas das novas regras IVA aplicáveis ao comércio online e a análise de vários artigos e monografias, sendo a maioria, de fonte estrangeira.

Na redação da respetiva redação, foi seguido e respeitado o manual de estilo da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto.

## **Capítulo II. As novas regras IVA para o comércio online e consumidores na União Europeia**

### **2. Considerações gerais**

Com a entrada em vigor das novas regras aplicáveis ao comércio online e aos consumidores na União Europeia, a Comissão Europeia pretende garantir, tanto quanto possível, a simplificação das obrigações declarativas bem com o pagamento do IVA, para os operadores económicos que efetuem vendas à distância de bens e/ou prestem serviços à distância – através do comércio online – a particulares, de forma a assegurar que o IVA dessas operações é pago de forma correta no Estado-Membro onde o bem e/ou o serviço vão, efetivamente, ser consumidos, de acordo com o Princípio do Destino<sup>2</sup>.

A Comissão Europeia propôs uma profunda alteração legislativa na área do IVA aplicável no comércio online, de forma estruturada e faseada. A primeira fase entrou em vigor em 2015, consagrando significativas alterações no âmbito da prestação de serviços por via eletrónica, serviços de telecomunicações, radiofusão e/ou televisão a consumidores finais. A segunda fase foi implementada pelo Conselho em Dezembro de 2017, e estendeu a aludida simplificação às vendas de bens à distância e a todos os serviços prestados à distância a consumidores finais localizados na União Europeia. A

---

<sup>2</sup> AIRES, Luís. – "O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 – Outono (2019), p. 11.

terceira fase entrou em vigor a 1 de julho de 2021<sup>3</sup> e aplicou as medidas integrantes do denominado “The VAT E-commerce package”<sup>4</sup> – o qual será objeto de maior estudo ao longo da presente dissertação.

Assim, as grandes alterações legislativas que passaram a vigorar no seio da União Europeia a partir de julho de 2021 podem ser resumidas<sup>5</sup> da seguinte forma: (i) (re)adaptação dos limiares quantitativos anuais fixados para as vendas à distância intracomunitárias; (ii) aditamento de novos conceitos do artigo 14.º da DIVA e a criação de um novo paradigma através do qual o *envolvimento indireto* do operador económico no transporte ou na expedição dos bens será considerado suficiente para que as regras das vendas à distância lhe sejam aplicadas (novo artigo 14-A aditado à DIVA); (iii) modificação de esquemas que simplificam o reporte do IVA (M)OSS) e definição do processo e modo de faturação das transações; (iv) abolição da isenção do IVA nas importações de valor igual ou inferior a EUR 22; (v) introdução do novo conceito de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para a UE; (vi) criação de um regime especial para utilização exclusiva dos serviços postais e empresas de logística e transporte, com vista a facilitar o pagamento do IVA nas importações de bens provenientes de territórios terceiros ou de países terceiros para a UE; (vii) ajuste, em determinados casos, do momento em que o IVA é declarado e devido para o momento em que o pagamento do IVA é aceite pelo consumidor; (viii) atribuição de uma responsabilidade acrescida às interfaces eletrónicas que se considerarão, em certas ocasiões, verdadeiros “fornecedores presumidos” para efeitos de cobrança do IVA, sem que, na realidade, detenham em momento algum a propriedade dos bens transacionados.

## 2.1. Regimes especiais

A Diretiva UE/2017/2455 introduziu, de facto, grandes modificações no que respeita ao *modus operandi* dos regimes especiais até então em vigor e amplamente designados por regime(s) da União e Extra-União.

---

<sup>3</sup> “Originally this date was scheduled to be 1 January 2021. However, due to measures surrounding the corona virus and the practical application thereof, the European Commission proposed postponing implementation by 6 months, as more time was required preparations.” AIREs, Luís. – “Highlights & Insights on the new VAT rules for E-Commerce”, *Revista Arbitragem Tributária*, n.º 12 (2021), p. 11.

<sup>4</sup> “This package consists in: Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017; Council Directive (EU) 2019/1995 of 21 November 2019; Council Regulation (EU) 2017/2454 of 5 December 2017; Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459 of 5 December 2017 and Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026 of 21 November 2019.” AIREs, Luís. – “Highlights & Insights on the new VAT rules for E-Commerce”, *Revista Arbitragem Tributária*, n.º 12 (2021), p. 11.

<sup>5</sup> E, posteriormente, individualmente analisadas.

Desde logo, o aditamento do n.º 4 do artigo 14.º da DIVA introduziu um (novo) conceito<sup>6</sup> de “vendas à distância intracomunitárias de bens” com o objetivo de delimitar o escopo da sua aplicação e ao mesmo tempo, proporcionar “legal certainty to businesses and to avoid business arrangements aimed at splitting the supply from its transport and delivery with a view to avoiding VAT in the Member State of destination”<sup>7</sup>.

De acordo com o preceituado no n.º 4 do artigo 14.º da Diretiva IVA, consideram-se “vendas à distância intracomunitárias de bens”:

*“As entregas de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive caso o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um Estado-Membro que não seja o Estado-Membro onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente, quando estejam reunidas as seguintes condições:*

*a) A entrega de bens é efetuada a um sujeito passivo, ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas aquisições intracomunitárias de bens que não estão sujeitas ao IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 1, ou a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;*

*b) Os bens entregues não são meios de transporte novos nem bens entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta.”*

Nesta sequência, o artigo 33.º alínea a) da DIVA passou a dispor que: “considera-se que o local de entrega das vendas à distância intracomunitárias de bens é o local onde se encontram os bens no momento em que acaba a expedição ou transporte dos bens para o cliente”<sup>8</sup>.

Quanto à forma como o fornecedor intervém na expedição ou transporte dos bens, o conceito é esclarecido pelo Regulamento de Execução 2019/2026<sup>9</sup>, no artigo 5.º- A, considerando que as mercadorias são expedidas ou transportadas por ou por conta do

---

<sup>6</sup> “Con anterioridad a la aprobación de dicha Directiva no existía, ni en la legislación europea ni en la legislación española, una definición clara de lo que debe entenderse por ventas a distancia de bienes, situándolas siempre dentro de la normativa general del impuesto, en el marco de entregas de bienes para clientes que no son sujetos pasivos del impuesto y que son objeto de expedición o transporte entre diferentes Estados Miembros”. MATESANZ, Fernando (2021), La Fiscalidad Indirecta Del Comercio Electrónico, 2.ª Ed., Madrid: Editorial Aranzadi, S.A.U, p. RB-4.3.

<sup>7</sup> SOL, Jordi. – “EU VAT E-Commerce Package - Trust in MOSS and in Electronic interfaces as Collection Methods”, *IBFD* (2021), p. 93.

<sup>8</sup> Deixaram de ser aplicáveis, neste regime geral, os anteriores limites de EUR 100.000 e EUR 35.000 que teriam que ser ultrapassados/excedidos para que as transações fossem tributadas no país de destino dos bens expedidos. Existe, contudo, um regime especial derogatório deste regime geral, o qual exige, como veremos, um limiar.

<sup>9</sup> Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019 que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens.

fornecedor, inclusive quando o fornecedor intervenha indiretamente nessa expedição ou transporte, nomeadamente nos seguintes casos, quando: (i) o fornecedor subcontrata o transporte a um terceiro; (ii) o transporte é assegurado por terceiros, mas o fornecedor assume a responsabilidade total ou parcial pela entrega da mercadoria ao cliente; (iii) o fornecedor fatura e cobra as taxas de transporte ao cliente e envia-as a um terceiro que providenciará o transporte; ou (iv) o fornecedor promove por qualquer meio ou serviço(s) de entrega de um terceiro ao cliente, coloca o cliente e um terceiro em contacto ou de outra forma fornece a um terceiro as informações necessárias para a entrega dos bens ao consumidor<sup>10</sup>.

Quanto à tributação das vendas à distância, e como se disse já, passou a prever-se, como regra geral, a sua tributação no Estado-Membro de destino. Contudo, por razões de simplificação, permite-se que os pequenos operadores estabelecidos no território nacional, que marginalmente efetuem vendas à distância intracomunitárias de bens, fiquem sujeitos a tributação nesse território quando essas vendas transfronteiriças, conjuntamente com os serviços de telecomunicações, radiofusão e televisão e serviços eletrónicos prestados por fornecedores ou prestadores estabelecidos num único Estado-Membro, a não sujeitos passivos de outros Estados-Membros, não ultrapassem, no ano civil em curso ou no ano civil anterior, o montante de EUR 10.000, líquido do IVA.

A fixação de um novo limiar quantitativo anual no valor de EUR 10.000<sup>11</sup>, abaixo do qual, todas as vendas à distância intracomunitárias de bens<sup>12</sup>, são tributadas no Estado-Membro de expedição, como resulta do regime especial previsto no artigo 59.º - C da DVA, que permite, e em nosso entender bem, que os operadores económicos de pequena dimensão possam liquidar o IVA no Estado-Membro de origem, ou seja, no Estado-Membro onde se encontram efetivamente estabelecidos<sup>13</sup> e ao mesmo tempo, “fugir” aos custos decorrentes do cumprimento das regras inerentes à utilização do sistema da declaração especial OSS<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> SOL, Jordi. – “EU VAT E-Commerce Package - Trust in MOSS and in Electronic interfaces as Collection Methods”, *IBFD* (2021), p. 93.

<sup>11</sup> Ressalva-se que para o operador económico beneficiar da aplicação deste limiar, o valor total líquido do IVA das vendas (em conjunto) não pode ser superior, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, a EUR 10.000.

<sup>12</sup> E todas as prestações de serviços por via online, de telecomunicações, radiofusão e/ou televisão.

<sup>13</sup> Reserva-se a possibilidade de os operadores económicos poderem renunciar a este sistema e optar pela tributação no Estado-Membro de destino, se tal lhes aprouver.

<sup>14</sup> RAMADAS, João, “A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*”, Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2019, p. 48.

Se o limiar quantitativo anual correspondente a EUR 10.000<sup>15</sup> for ultrapassado, todas as vendas à distância intracomunitárias de bens e/ou prestações de serviços por via eletrónica serão tributadas no EM de destino, ou seja, no EM onde o transporte dos bens termina e/ou os serviços são prestados. Note-se, complementarmente, que o limiar quantitativo anual de EUR 10.000 não será relevante: (i) nas prestações de serviços por via eletrónica, de telecomunicações, de radiofusão e televisão a consumidores finais, mas efetuadas por um operador económico que não se encontra estabelecido na União Europeia; (ii) nos casos em que as vendas à distância intracomunitárias de bens são executadas por um operador económico localizado fora da União Europeia; (iii) nas vendas à distância de bens importados e (iv) nos casos em que o fornecimento dos bens seja efetuado por um operador económico que se encontra estabelecido e/ou detém um estabelecimento estável e/ou reside regularmente em mais do que um Estado-Membro, em territórios terceiros ou em países terceiros da UE – para estas situações existem disciplinas próprias como adiante se referirá.

Fora deste regime simplificado para pequenos operadores, e voltando ao novo regime (geral) de tributação dos serviços em análise e das vendas à distância, foi criada uma nova declaração especial OSS<sup>16</sup> através da qual os operadores económicos declaram todas as suas vendas à distância intracomunitárias de bens e/ou todas as prestações de serviços por via online, telecomunicações, radiofusão e/ou televisão a consumidores finais, revelando uma série de alterações estruturais a fim de facilitar o “cumprimento das obrigações fiscais respeitantes às operações abrangidas, agregando tais obrigações e a cobrança do IVA devido num só Estado-Membro (...) evitando o registo, para efeitos de IVA, dos transmitentes dos bens em cada Estado-Membro de consumo<sup>17</sup>”.

Deste modo, a partir de 1 de julho de 2021, assistiu-se a uma extensão da possibilidade de utilização da declaração especial OSS<sup>18</sup>, aos operadores económicos que realizem vendas intracomunitárias à distância de bens e/ou aos operadores económicos

---

<sup>15</sup> Note-se que o limiar quantitativo se aplica não só às vendas intracomunitárias de bens à distância como também à prestação de serviços via eletrónica, telecomunicações, radiofusão e/ou televisão a clientes particulares. Trata-se de um umbral combinado dedicado a operadores económicos que realizem, em simultâneo, os dois tipos de operações.

<sup>16</sup> Sistema de “Balcão Único”.

<sup>17</sup> ALVES, Ana, “Comércio eletrónico – novas regras em janeiro”, 2020, [https://www.occ.pt/fotos/editor2/anaalves\\_ve25set2020.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/anaalves_ve25set2020.pdf), consultado em 20/02/2022.

<sup>18</sup> Transição do Mini One Stop Shop para o One Stop Shop. O alargamento do âmbito da aplicação da declaração especial OSS permite que os operadores económicos reportem numa única declaração online ambas as operações, resultando numa grande simplicidade contabilístico-fiscal drástica, para os mesmos, garantindo, paralelamente, o cumprimento de obrigações fiscais em matéria de IVA, sem deixar de assegurar a efetiva cobrança do imposto no EM do consumo.

(comunitários ou não comunitários) que realizem (quaisquer) prestações de serviços a consumidores finais – modalidade B2C<sup>19</sup> –, num Estado-Membro da União Europeia<sup>20</sup>. Ressalva-se que, nas hipóteses em que o destinatário dos serviços prestados ou dos bens transmitidos seja um empresário ou um profissional, – modalidade B2B<sup>21</sup> – não podem os operadores económicos que atuam na veste de fornecedores, fazer uso da declaração especial OSS, uma vez que a essas operações se aplicam as regras normais que regem a mecânica e o funcionamento do IVA<sup>22</sup>. A utilização da declaração especial OSS por parte dos operadores económicos nos moldes em que a mesma foi configurada, traduz-se numa enorme simplificação para os mesmos, uma vez que se transmite a responsabilidade da repartição do imposto recolhido dos Estados-Membros onde os bens foram consumidos e/ou os serviços prestados –, associado a todos os serviços prestados e entrega de bens realizadas ao abrigo dos regimes<sup>23</sup> – para as autoridades fiscais do Estado-Membro de identificação. Realçamos que a apresentação da declaração especial OSS opera em carácter trimestral e antes do término do mês seguinte ao trimestre a que se refere a declaração<sup>24</sup>.

De salientar, contudo – tal como ficou expresso, – que a apresentação da declaração especial OSS é facultativa e não obrigatória, ou seja, assume-se como uma mera opção por parte dos operadores económicos.

No fundo, podem fazer uso da declaração especial OSS os operadores económicos que estejam estabelecidos na UE ao abrigo do regime da União<sup>25</sup> e os operadores económicos

---

<sup>19</sup> “(...) 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 de physical stores or offline presence do vendedor/prestador.” RAMADAS, João, "A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*", Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2019, p. 22.

<sup>20</sup> Nos artigos 46.º, 47.º, 48.º a 52.º, 53.º a 54.º, 55.º, 56.º e 57.º da Diretiva IVA registam-se vários exemplos de operações que ficarão acoberto do OSS.

<sup>21</sup> “O 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.” RAMADAS, João, "A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*", Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2019, p.22.

<sup>22</sup> MATESANZ, Fernando (2021), *La Fiscalidad Indirecta Del Comercio Electrónico*, 2.ª Ed., Madrid: Editorial Aranzadi, S.A.U, p. RB-4.3.

<sup>23</sup> Denote-se que a declaração especial OSS não suprime a obrigação de apresentar a autoliquidação habitual em sede de IVA para o resto das operações que o operador económico realize.

<sup>24</sup> Artigo 364.º e 365.º da Diretiva IVA.

<sup>25</sup> Terá lugar quando o prestador de serviço tenha a sede da sua atividade económica em algum Estado-Membro da União Europeia ou quando conte com um Estabelecimento Estável em algum Estado-Membro desde que preste, efetivamente, os serviços. Também, os operadores económicos estabelecidos no território comunitário que realizem vendas intracomunitárias a distância de bens podem escolher este regime.

que não estejam localizados na UE a coberto do regime de Extra-União<sup>26</sup> – como melhor se desenvolverá adiante.

### **2.1.1. Regime Extra-União**

O âmbito de aplicação do regime especial Extra-União foi ampliado e passou a abranger todas as prestações de serviços que ocorram na União Europeia, realizadas por operadores económicos nela não estabelecidos a consumidores finais<sup>27</sup> europeus, a significar que os operadores económicos localizados fora do espaço da UE não têm que se registar, para efeitos de IVA, em cada um dos EM onde o consumo e/ou a prestação dos serviços ocorre.

Ao abrigo do novo regime, o imposto devido passa a ser declarado e pago num único EM – o EM de identificação, ou por outras palavras, o EM escolhido pelo operador económico para se registar e beneficiar do regime –, através do sistema do Balcão Único e/ou da declaração especial OSS.

Ademais, os operadores económicos não comunitários não poderão deduzir o IVA incorrido no Estado-Membro onde o consumo ocorreu, nas suas declarações de reembolso de IVA apresentadas ao abrigo do regime<sup>28</sup>, podendo, contudo, beneficiar do mecanismo de reembolso de IVA plasmado na Diretiva 86/560/EEC de 17 de Novembro de 1986<sup>29</sup>.

### **2.1.2. Regime da União**

O Regime especial da União também foi alvo de alterações significativas, – para além de abranger as prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão, televisão e os serviços eletrónicos transfronteiriços prestados a consumidores finais por operadores económicos estabelecidos na UE, as novas regras alargam o leque às operações de venda à distância efetuadas diretamente pelos operadores económicos e/ou

---

<sup>26</sup> Terá lugar quando o prestador de serviços não esteja localizado ou estabelecido no território da União Europeia e os destinatários dos mesmos sejam consumidores finais domiciliados em algum Estado-Membro da União Europeia.

<sup>27</sup> Por outras palavras, a adquirentes particulares que não sejam sujeitos passivos ao abrigo da modalidade B2C.

<sup>28</sup> Artigo 368.º da Diretiva IVA.

<sup>29</sup> A Diretiva 86/560/EC de 17 de Novembro de 1986 consagra as modalidades e o processo de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade.

pelas interfaces eletrónicas<sup>30</sup> – em determinadas operações e reunidas certas condições – estabelecidas no espaço da União Europeia ou fora dele<sup>31</sup>.

Importa destacar que os operadores económicos não localizados na União Europeia também podem registar-se ao abrigo deste regime, quando efetuem vendas à distância intracomunitárias de bens. Também, os operadores económicos que se encontrem estabelecidos na União Europeia, mas não no Estado-Membro onde o consumo ocorre, podem utilizar o regime para efeitos de reporte e pagamento do IVA devido nos bens vendidos ou nos serviços prestados a consumidores finais.

## **2.2. Consequências práticas e apreciação crítica**

Uma vez explanadas as novas medidas aplicáveis, em sede de IVA, aos regimes especiais da União e Extra-União importa agora indagar até que ponto é que as mesmas se traduziram numa verdadeira simplificação para os operadores económicos, no que respeita às obrigações fiscais adjacentes às operações e transações efetuadas no comércio online.

Relevámos o cuidado e a atenção que a Comissão Europeia teve para com os pequenos operadores económicos<sup>32</sup> quando estabelecidos num único Estado-Membro e que, marginalmente, efetuam vendas à distância intracomunitárias de bens e/ou prestam serviços de telecomunicações, radiodifusão e/ou televisão a consumidores finais localizados em Estados-Membros distintos, determinando que as operações efetuadas sejam tributadas no Estado-Membro de Origem<sup>33</sup> quando o montante de todas as transações efetuadas não seja globalmente superior, no ano civil em curso ou no ano civil precedente a EUR 10.000.

Entendemos que a extensão do âmbito de aplicação do sistema de balcão único (do MOSS para o OSS) enquadra-se no que será o futuro do IVA europeu. No entanto, não se poderia já, ter optado pela sua aplicação a todas as transações B2C efetuadas por operadores económicos não comunitários, e proceder-se à introdução do mecanismo *reverse charge* para todas as transações B2B levadas a cabo por operadores económicos

---

<sup>30</sup> Enquanto “fornecedores presumidos”.

<sup>31</sup> No demais, aplica-se o já anteriormente referido no Regime especial Extra-União no que respeita à simplificação administrativa e cobrança do imposto. Em matéria de localização das operações passa a vigorar a tributação no Estado-Membro de destino dos bens.

<sup>32</sup> As “*Small businesses make up 98% of companies in the EU*” – European Commission – Press Release, (IP/18/185), de 18/jan/2018.

<sup>33</sup> Estado-Membro onde o operador económico se encontra estabelecido.

não comunitários, – garantindo, desta forma, um tratamento igualitário entre os operadores económicos comunitários e não comunitários?

Como quer que seja, e para que a aplicação do sistema OSS continue a ser um sucesso é necessário que haja um investimento significativo no campo da tecnologia de forma a “garantir o funcionamento eficiente do mecanismo, de pagamento e de transferência entre os Estados<sup>34</sup>”.

Grande medida de simplificação seria, em nosso entender, e em matéria de faturação, a aplicação das regras do Estado-Membro de identificação e não do Estado-Membro de cada adquirente. Não obstante, reconhecemos que tal, poderia levar à escolha pelos operadores, do Estado-Membro que contenha as normas que lhes sejam mais favoráveis. Neste sentido, pugnamos pela harmonização transversal das regras comunitárias respeitantes à faturação das transações, de forma a encurtar a possibilidade de os operadores económicos delinarem esquemas de planeamento e evasão fiscal que lhes permita escudarem-se do pagamento, e sucessiva entrega do imposto sobre o consumo. Ademais, tal harmonização proporcionaria às Autoridades Tributárias dos diferentes Estado-Membros um cruzamento de informações mais simples e eficaz e um controlo mais estrito, sem necessidade de se atender à legislação nacional de cada EM.

Em súmula, entendemos que a Comissão Europeia introduziu modificações verdadeiramente pertinentes – e as quais avaliamos positivamente –, sendo que as mesmas registaram, tanto quanto sabemos, resultados visivelmente positivos nos últimos 6 meses de aplicação, particularmente no campo da simplificação das obrigações declarativas e na eficiência do sistema tributário europeu.

### **Capítulo III. A importação de pequenas remessas e o fim da isenção do IVA para operações de importação de valor igual ou inferior a 22 euros**

#### **3. Considerações gerais**

Nos últimos anos, registou-se na UE um aumento explosivo de importações de bens provenientes de Países Terceiros. Não obstante, a tributação em IVA ocorrer no Estado-Membro de destino do bem expedido, a realidade é que desde os anos 90, era aplicada em todos os EM uma isenção de pagamento do IVA, na importação de determinados bens de

---

<sup>34</sup> RAMADAS, João, "A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*", Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2019, p. 54.

valor não superior a 22 euros<sup>35</sup> para consumidores finais localizados na UE – com exceção para os bens sujeitos aos impostos especiais sobre o consumo (IEC). O fundamento da isenção radicava no facto de os custos administrativos, com a cobrança e recolha do imposto, excederem, consideravelmente, o IVA devido<sup>36</sup> sobre os bens adquiridos.

Todavia, a isenção era controversa, porque resultava numa diminuição drástica da receita de IVA para os EM, e originava, ao mesmo tempo, fortes distorções de concorrência, uma vez que os fornecedores estabelecidos em países terceiros detinham uma notável vantagem em relação aos seus homólogos estabelecidos na UE<sup>37</sup>. A isenção do IVA levava a que as empresas que se deslocalizavam para fora da UE, conseguissem, facilmente, praticar preços substancialmente mais baixos e, por este motivo, mais competitivos do que os operadores económicos estabelecidos e localizados na UE<sup>38</sup> – o que acabava, no fundo, por ser um verdadeiro contrassenso.

Nestas circunstâncias, e refletindo sobre a importância e o impacto que hoje o comércio online suporta e de forma a repor a igualdade de condições para os operadores económicos da União Europeia, e ao mesmo tempo, proteger as receitas fiscais<sup>39</sup> dos Estados-Membros da UE, procedeu-se à eliminação da isenção do IVA nas importações de bens de valor igual ou inferior a 22 euros e, consecutivamente, à alteração do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados articulando-o com o princípio do destino.

Neste sentido, analisaremos, neste capítulo, o conteúdo do (novo) regime especial de importação (IOSS), encadeando-o com a importância do princípio do destino e a nova redação do artigo 14.º da DIVA.

---

<sup>35</sup> Este limite era fixado por cada país, contudo, independentemente do seu valor, muitos países registaram um crescimento bastante significativo no que diz respeito ao volume de importações de valor reduzido em que o IVA não era, em nenhum caso, efetivamente cobrado. OECD, Action 1 Project BEPS, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, (2015) Final Report.

Em Portugal, as importações de mercadorias que fossem objeto de remessa cujo valor global não excedesse os EUR 22 estavam isentas de IVA, tal como figurava no art.º 22.º DL n.º 31/89, de 25 de janeiro que transpôs a Diretiva 83/181/CEE, de 28 de Março de 1983.

<sup>36</sup> Se a isenção não existisse.

<sup>37</sup> AIRES, Luís. – "O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 – Outubro (2019), p. 250.

<sup>38</sup> AIRES, Luís. – "O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 3 – Outubro (2019), p. 250.

<sup>39</sup> “Muitas empresas organizavam os seus negócios de forma a tirarem um maior proveito dos limites de isenção para as importações de bens de valor reduzido de cada país com o objetivo de venderem os bens aos consumidores sem que houvesse cobrança de IVA”. AIRES, Luís. – "O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 – Outubro (2019), p.250. AIRES, Luís. – "O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 – Outubro (2019), p. 251.

### **3.1. Regime de Importação – IOSS**

#### **3.1.1. O conteúdo**

Desde 1 de julho de 2021, depois da eliminação da isenção do IVA para operações de importação de valor igual ou inferior EUR 22, seguiu-se um regime (especial) de importação com o propósito de facilitar a declaração e o pagamento do IVA nas vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros.

Trata-se de um regime de utilização voluntária e facultativa<sup>40</sup> para empresas não estabelecidas na UE e abrange, exclusivamente, a venda à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros – exceto produtos sujeitos ao IEC –, em remessas cujo valor intrínseco<sup>41</sup> não seja superior a EUR 150<sup>42</sup>. Todavia, uma vez escolhido este regime, todas as vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros efetuadas pela(s) empresa(s) serão acobertadas pelo mesmo.

O regime permite que os operadores económicos liquidem ao próprio adquirente o IVA devido pela respetiva operação, e ao mesmo tempo que declarem e entreguem o imposto recolhido através da utilização do balcão único para as importações<sup>43</sup>.

Foi a Diretiva 2017/2455 que introduziu uma distinção entre vendas intracomunitárias de bens à distância e vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros<sup>44</sup>.

O 14.º n.º 2 da DIVA, define como vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros: “as entregas de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, inclusive quando o fornecedor intervém indiretamente no transporte ou expedição dos bens, a partir de um território terceiro ou de um país terceiro, para um cliente num EM, quando estejam reunidas determinadas condições”.

Nestes moldes, o regime de importação pode ser aplicado por qualquer fornecedor estabelecido na UE e/ou por qualquer interface eletrónica enquanto “fornecedora presumida” estabelecida na UE ou, ainda, por qualquer fornecedor e/ou qualquer interface

---

<sup>40</sup> Nos casos em que se opte pela não utilização do regime de importação, aplicar-se-á um regime especial alternativo que visa, igualmente, agilizar toda a transação no que à declaração e cobrança do IVA diz respeito.

<sup>41</sup> Corresponde ao valor total pago pelo cliente no momento do envio dos bens, ou seja, o preço que vem discriminado na respetiva fatura. Artigo 369.º - L da Diretiva IVA.

<sup>42</sup> Artigo 369.º - L da Diretiva IVA.

<sup>43</sup> Ofício-circulado n.º 30240, de 2021.06.25 – “Novo regime de balcão único”.

<sup>44</sup> A razão pela qual se procedeu à distinção destas operações prende-se, desde logo, com o facto de a partir de 1 de julho de 2021, as vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou países terceiros gozarem de um regime especial (próprio) para a apresentação e liquidação do IVA devido.

eletrónica – na mesma condição elencada anteriormente, “fornecedora presumida” – não estabelecidos num EM, mas antes num território terceiro ou país terceiro com o qual a UE tenha celebrado um acordo de assistência mútua. No entanto, e na circunstância de não vigorar qualquer acordo de assistência mútua, o fornecedor estabelecido fora da UE terá, obrigatoriamente, de proceder à nomeação de um intermediário<sup>45</sup> fiscal que ficará responsável<sup>46</sup>, em nome da empresa que representa, pelo pagamento do IVA e pelo cumprimento de todas as obrigações fiscais adjacentes à utilização deste regime<sup>47</sup>.

Para a utilização do regime de importação os operadores económicos terão a liberdade para escolher o Estado-Membro no qual pretendem registar-se<sup>48</sup>, sendo-lhes atribuído pelo mesmo, um número de identificação<sup>49</sup> para efeitos de IVA que será para uso exclusivo deste regime. O número de identificação atribuído não poderá, em qualquer circunstância, ser tornado público<sup>50</sup> de forma a garantir a eficiência e segurança do regime.

Através deste regime, todo o IVA cobrado pelos operadores económicos será remetido para uma única administração tributária – especificamente, para a AT do Estado-Membro onde ocorreu o registo – que se encarregará da distribuição pelos Estados-Membros onde se encontrem os consumidores finais<sup>51</sup>. Nestes moldes, o momento da cobrança do IVA difere, e passa a ocorrer com a entrega das declarações mensais por parte dos operadores económicos, ao invés no momento de desalfandegamento dos respetivos bens.

É, mais uma vez, a concretização plena do princípio do destino, com os bens a serem tributados na jurisdição onde ocorre o ato de consumo, uma vez que esses mesmos bens não serão tributados à saída do país de origem, aplicando-se, deste modo, as mesmas taxas

---

<sup>45</sup> Artigo 369.º - L 2) DIVA ≠ representante fiscal. O intermediário fiscal nomeado tem que estar obrigatoriamente estabelecido na União Europeia.

<sup>46</sup> Não se tratará, à partida, de uma responsabilidade exclusiva, uma vez que a própria empresa (fornecedor) que procedeu à escolha do respetivo intermediário continua, igualmente, responsável pelas obrigações fiscais relacionadas com o pagamento do IVA.

<sup>47</sup> “Member States are free to impose specific requirements and conditions for business that want to act as IOSS intermediaries (e.g. guarantees, appointment formalities, etc.).” SOL, Jordi. – “EU VAT E-Commerce Package - Trust in MOSS and in Electronic interfaces as Collection Methods”, *IBFD* (2021), p. 96-97.

<sup>48</sup> Ressalva-se que para os casos em que o operador económico possua um Estabelecimento Estável num Estado-Membro, deverá o mesmo registar-se, para aplicação do regime de importação, nesse mesmo Estado-Membro.

<sup>49</sup> Constituído por 12 caracteres alfanuméricos ≠ NIPC.

<sup>50</sup> O número de identificação será comunicado pelo Estado-Membro – através do qual seja efetuado o registo – às competentes autoridades alfandegárias que farão uma validação automática e, desta forma, não será devido o IVA nas vendas à distância de bens importados desde que o valor intrínseco desses mesmos bens seja inferior a EUR 150 ao abrigo do regime. Na eventualidade de ser utilizado um número de identificação inválido ou inexistente rejeitar-se-á a aplicação do regime de importação e o IVA será, efetivamente, cobrado pelas autoridades alfandegárias.

<sup>51</sup> BAL, Aleksandra. – “What Non-EU Businesses Should Know About the EU's New VAT E-Commerce Rules”, *Tax Notes International* (2020). p. 298-299.

de IVA no país de destino, aos bens de produção interna e aos bens de produção externa<sup>52</sup>, – pois os bens são tributados no país onde são, efetivamente, consumidos<sup>53</sup>.

Ao abrigo do novo regime de importação e com a introdução do novo conceito de “vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para a UE”, ocorrem, em simultâneo, dois factos geradores de imposto, desde logo, a: (i) entrega dos bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para a União Europeia, e (ii) a importação dos bens na União Europeia.

Em detalhe<sup>54</sup>, para os casos em que a importação ocorre num Estado-Membro que será, em simultâneo, o Estado-Membro de destino dos bens, teremos uma panóplia de soluções consoante o regime de importação seja ou não empregue. Nos casos em que o regime de importação é, efetivamente, utilizado, o local de entrega dos bens corresponderá ao local onde termina o transporte dos bens. Mais, considerando as circunstâncias referidas anteriormente, e agora, na hipótese de a responsabilidade pelo pagamento do IVA recair sobre o fornecedor e/ou sobre a interface eletrónica, o local de entrega ocorrerá no Estado-Membro onde a importação dos bens ocorreu.

Ou seja, de todo o exposto facilmente se constata que existem diferentes cenários consoante as circunstâncias do caso em concreto, conduzindo a uma certa “asfixia” do elemento da simplificação para os operadores económicos que a Comissão Europeia tanto ambiciona(va).

Ressalva-se ainda, uma particularidade do regime da importação no que respeita à importação de bens de baixo valor, onde o local de entrega dos mesmos ocorrerá no Estado-Membro onde esses mesmos bens se encontravam no momento em que foram introduzidos em livre prática na UE. Nestas circunstâncias, – e havendo a aplicação do IOSS – a importação dos bens estará isenta de IVA de forma a evitar um cenário de dupla tributação, caso contrário, e na eventualidade do regime de importação não ser aplicado, o IVA será devido no momento da importação dos bens.

Distintamente, para os casos em que o Estado-Membro onde ocorre a importação não ser, ao mesmo tempo, o Estado-Membro de destino dos bens, tudo será, aparentemente, mais simples. Porquanto, o local da entrega dos bens e a importação ocorrerá, sempre, no

---

<sup>52</sup> KATHRYN, James. – “The Rise of the Value-Added Tax”, *Cambridge University Press, Cambridge Tax Law Series* (2015), p.77.

<sup>53</sup> AIRES, Luís. – “O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 – Outubro (2019), p. 253.

<sup>54</sup> Artigo 33.º da Diretiva IVA.

Estado-Membro de destino desses mesmos bens<sup>55</sup>. Para o efeito, ao abrigo da aplicação do IOSS, a importação será isenta de IVA. Pelo contrário, caso o IOSS não seja acolhido, a importação não beneficiará da isenção e o IVA será devido no momento da importação e no momento da venda<sup>56</sup>, que ocorrerá naturalmente, *à posteriori*.

Em termos práticos, se for utilizado o IOSS, a importação – e a subsequente introdução em livre prática – de bens de baixo valor para a União Europeia estará isenta do pagamento do IVA na esfera do fornecedor ou fornecedor presumido, sendo o IVA cobrado e pago pelo adquirente como parte do preço de compra<sup>57</sup>. Desta forma, não haverá cobrança do IVA aquando da entrada dos bens no território da União Europeia, que é a regra geral, mas aquando da compra do bem pelo consumidor final.

Apraz referir, que a localização das operações é fundamental para a boa cobrança do IVA, atendendo ao facto de o consumo só poder ocorrer num único lugar sendo que estas regras determinarão a legitimidade do Estado-Membro para tributar. Daí ser de elementar importância apurar, de acordo com as regras de localização, o local da entrega dos bens importados para, desta forma, determinar a qual Estado-Membro é devido o imposto e apuramento da respetiva taxa.

Quando o regime de importação não é utilizado, há a possibilidade de os operadores económicos beneficiarem de outro regime, amplamente, designado por “*fallback procedure*”. No fundo, este regime restringe-se, – identicamente ao IOSS, – à importação de bens –, exceto bens sujeitos a IEC, – cuja remessa não exceda o valor intrínseco de EUR 150, com a particularidade de esses mesmos bens terem como destinatário um consumidor final localizado num Estado-Membro da União Europeia onde a importação teve lugar<sup>58</sup>.

Os Estados-Membros<sup>59</sup>, poderão aplicar a taxa de IVA padrão a todos os bens importados, de forma a agilizar e facilitar o processo de declaração e controlo<sup>60</sup>. No

---

<sup>55</sup> Artigo 60.º DIVA e Artigo 2(3) Diretiva 2017/2455. Nestes casos, o sujeito passivo será sempre o fornecedor e/ou interface eletrónica na qualidade de “fornecedor presumido”, uma vez que o cliente final não atua na veste de importador em virtude do facto de o EM de entrada dos bens na Comunidade não corresponder ao Estado-Membro onde o consumidor final reside e a partir do qual, ordenou que os bens fossem entregues.

<sup>56</sup> Fenómeno da dupla tributação.

<sup>57</sup> PEREIRA, Eulália, “E-commerce – novas regras em IVA”, 2021, [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_eulalia\\_9julho.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_eulalia_9julho.pdf), consultado em 20/02/2022.

<sup>58</sup> A utilização do “*fallback procedure*” fica condicionado, unicamente, aos casos em que o EM do destino dos bens importados é o mesmo onde ocorreu a importação dos bens.

<sup>59</sup> Através dos quais a importação teve lugar.

<sup>60</sup> SOL, Jordi. – “EU VAT E-Commerce Package - Trust in MOSS and in Electronic interfaces as Collection Methods”, *IBFD* (2021), p. 99.

entanto, se o operador económico recusar a aplicação automática da taxa de IVA padrão com o intuito de beneficiar uma taxa de IVA reduzida, este regime não poderá vigorar e o operador económico terá, obrigatoriamente, que cobrar e entregar o IVA em dois momentos distintos<sup>61</sup>, ocorrendo dupla tributação.

Como supramencionado, nas hipóteses em que os operadores económicos não aplicam o regime de importação, as empresas de transporte e logística<sup>62</sup> que procederem à recolha das mercadorias na alfândega, atuam em nome do operador económico e em “representação” do consumidor final pelo que, as mesmas, ficarão responsáveis pela declaração e pagamento do IVA devido, no momento da importação por meio de uma declaração eletrónica mensal<sup>63</sup> endereçada à autoridade tributária competente. Por esta via, o IVA será devido apenas quando for cobrado e recolhido junto do consumidor final<sup>64</sup>, de forma a evitar procedimentos de reembolso complexos em contextos onde os bens fornecidos não podem ser vendidos ou, os mesmos sejam recusados pelo próprio consumidor. Ressalva-se que, nas hipóteses em que o consumidor final não paga o IVA, não haverá obrigação da entidade declarante o pagar, ficando, no entanto, incumbida de expor o motivo que justifica, naquele caso, a falta de pagamento do imposto. Sobre as entidades declarantes impende a obrigação de manter e guardar os registos das transações efetuadas pelo período de tempo definido pelo Estado-Membro onde operam, registos esses que deverão ser suficientemente detalhados, de forma a permitirem o acesso por parte das autoridades tributárias e/ou aduaneiras do EM onde a importação ocorreu.

---

<sup>61</sup> Desde logo, no momento em que ocorre a importação e consecutivamente os bens são introduzidos em livre prática na UE, e, mais tarde, no momento em que os bens são entregues ao consumidor final e o IVA é devido à taxa aplicável no EM onde o mesmo se encontra.

<sup>62</sup> Serviços postais, incluídos.

<sup>63</sup> Esta declaração servirá de base, única e exclusivamente, para o pagamento do IVA, mas não servirá como uma declaração aduaneira.

<sup>64</sup> E, ao mesmo tempo, importador.

### 3.2. Consequências práticas e análise crítica

Após a explanação do IOSS, faz sentido discorrer algumas considerações sobre a sua eficiência e aplicabilidade nos últimos seis meses.

Ora, às novas regras introduzidas pelo regime de importação podem ressaltar-se aspetos positivos<sup>65</sup>. No entanto, alguns aspetos negativos parecem comprometer os objetivos que a Comissão Europeia havia traçado<sup>66</sup>.

Em primeiro lugar, o facto de os operadores económicos estabelecidos fora da UE se verem na obrigação<sup>67</sup> – como condição indispensável para beneficiarem do regime – de nomearem um intermediário fiscal, que fique responsável pelo cumprimento de todas as suas obrigações fiscais<sup>68</sup>. Esta obrigação é bastante onerosa, sobretudo para os operadores de pequena e média dimensão, sem estruturas administrativas e robustez financeira necessária para suportar os custos associados, até porque o número e/ou o volume de vendas não são suficientemente expressivos para fazer face à despesa adicional decorrente da utilização do respetivo regime.

Além de que, o facto do intermediário fiscal assumir a responsabilidade – ainda que de forma não exclusiva –, em nome do operador económico que representa, pelo pagamento do IVA no EM de identificação e pelo cumprimento de todas as obrigações fiscais adjacentes<sup>69</sup> à utilização deste regime, gera, incontestavelmente, um ónus acrescido. Associado a este facto, importa ressaltar que, impede sobre os operadores económicos, e em rigor, sobre o intermediário fiscal nomeado, a obrigatoriedade de apresentar mensalmente as respetivas declarações o que, em determinados casos, torna o próprio regime incompatível com os demais, na eventualidade de o mesmo operador económico estar por eles abrangidos, tendo em conta que a apresentação das respetivas declarações de vendas e sucessivo pagamento do IVA decorre em regime trimestral – e não em regime mensal como os restantes.

Em segundo lugar, merece também destaque o facto de o regime de importação, desencadear inúmeros e diversos cenários no que respeita à cobrança e liquidação do IVA

---

<sup>65</sup> Desde logo, como se referiu, a grande vantagem associada à utilização deste regime passa pelo facto de permitir, que os operadores económicos liquidem ao próprio adquirente o IVA devido pela operação, e que, em simultâneo, declarem e entreguem o imposto recolhido através da utilização do balcão único para as importações.

<sup>66</sup> Desde logo, proporcionar uma maior simplificação em matéria tributária e aduaneira aos operadores económicos.

<sup>67</sup> Ressalvam-se os casos em que existe um Acordo de Assistência Mútua entre a UE e o País onde os mesmos se encontram instituídos.

<sup>68</sup> No que concerne às vendas efetuadas na União Europeia.

<sup>69</sup> Em concreto, a apresentação das declarações respeitantes a todas as entregas elegíveis de bens vendidos a adquirentes em toda a União Europeia.

atendendo, desde logo, à variação da taxa a aplicar e o montante total do imposto devido consoante o local de entrega dos bens importados, o local através dos quais os bens foram importados e o seu destino final efetivo. Assim, todas estas diferentes hipóteses que tomam lugar no dia-a-dia acarretam um elevado risco para os operadores económicos no que toca à má cobrança do imposto, e que, a nosso ver, justificam por si só a pouca adesão ao presente regime.

Em terceiro lugar, acreditamos que o limiar de EUR150 para além de operar como um entrave à adesão expressiva a este regime por parte dos operadores económicos, gera inúmeras ocasiões de subvalorização dos bens importados de forma a ficarem abrangidos pelo regime e acoberto da isenção, acabando por provocar um enorme desvio das receitas fiscais dos EM, pelo que a sua revogação futura, em nosso entender, tornaria o regime bem mais eficaz.

Por último, consideramos que é de elementar importância relembrar as razões que motivaram a Comissão Europeia a proceder à eliminação da isenção do IVA para operações de importação de valor igual ou inferior EUR 22. Desde logo, almejava-se diminuir os esquemas de evasão e fraude fiscal, garantir a nivelação da concorrência e competitividade e ao mesmo tempo, recuperar as receitas fiscais que haviam sido “perdidas” pela UE ao abrigo desta isenção. Ainda assim, não nos esqueçamos que a aplicação dessa mesma isenção se justificava pelo facto de os custos administrativos com a cobrança e recolha do imposto excederem, consideravelmente, o IVA devido sobre os bens adquiridos. Deste modo, importará indagar se o regime da importação da forma como o mesmo está consagrado, é realmente vantajoso para a União Europeia e se a receita fiscal gerada pela eliminação da isenção, será suficiente para fazer face aos elevados custos administrativos decorrentes da cobrança do imposto e da respetiva distribuição pelas várias jurisdições tributárias. Entendemos que o mesmo não será proporcional e a receita fiscal gerada a esse título poderá não ser suficiente.

Em sùmula, em nosso entender o regime de importação contém regras complexas, às quais se associam riscos cujos operadores económicos não estão dispostos a suportar. No entanto, apesar de concordarmos que a complexidade é necessária pelo facto de nos conduzir ao rigor, neste caso, entendemos que essa mesma complexidade acabou por resultar no reverso.

## Capítulo IV. A responsabilidade pela cobrança do IVA a cargo do comerciante ou da Interface eletrónica

### 4. Considerações gerais

Uma das medidas mais controvertidas nas operações de comércio online relaciona-se com a responsabilidade das interfaces eletrónicas na recolha do IVA, quando as mesmas *facilitem* a venda de bens importados de territórios terceiros ou países terceiros de valor inferior a EUR 150 e/ou vendas intracomunitárias à distância de bens, através da Internet<sup>70</sup>. A medida foi adotada com o intuito de alcançar uma tributação justa e neutra do imposto sobre o consumo onde “as plataformas ficarão responsáveis pela cobrança e pagamento do imposto devido, como uma substituição tributária em que em primeira mão são considerados “compradores” e depois “vendedores”, nesta operação que envolve 3 agentes económicos (B2B2C)<sup>71</sup>”.

Na verdade, a forma como se materializa este tipo de operações é algo complexa uma vez que resulta na divisão da respetiva operação em duas entregas, uma (primeira) entrega dos bens entre o operador económico e a interface eletrónica<sup>72</sup> e uma (segunda) entrega entre a interface eletrónica e o consumidor final, sendo que a expedição e o transporte dos bens vendidos ficará a cargo da interface eletrónica.

Neste sentido, ao longo do presente capítulo analisaremos (criticamente) em que circunstâncias se consideram que as interfaces eletrónicas operam como “facilitadoras”, o regime de responsabilidade que lhes subjaz e a articulação do mesmo com as legislações nacionais dos diferentes Estados-Membros.

---

<sup>70</sup> “Among the many novelties, the most crucial and innovative measure is the platform collecting model, namely the model introduced by the EU legislator according to which platforms facilitating distance sales will be required to collect VAT on facilitated supplies. This model is introduced by article 14(a) and it covers both “supplies of goods” as well as “distance sales of goods imported”, as long as they are facilitated by electronic interfaces (EIs)”. MESSINA, Sergio. – “VAT E-Commerce Package: Customs Bugs in the System? Analysis of the Issues Undermining the New Import VAT Platform Collecting Model”, IBDF (2021), p.118.

<sup>71</sup> RAMADAS, João, "A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*", Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2019, p. 53.

<sup>72</sup> A entrega realizada entre estes entes encontra-se isenta do pagamento do IVA e reconhece-se o direito dedução do imposto suportado ao operador económico “substituído”.

## 4.1. O (novo) artigo 14(a) da DIRETIVA 2006/112/EC

### 4.1.1. As interfaces eletrónicas. Conceito.

Ao abrigo do artigo 14(a) da Diretiva 2006/112/EC:

*“1. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares<sup>73</sup>, vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 EUR, considera-se que esse sujeito passivo recebeu e entregou pessoalmente esses bens; 2. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica (...) a entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo, considera-se que o sujeito passivo que facilita a entrega recebeu e entregou pessoalmente esses bens”.*

Determina-se assim, que sempre que as interfaces eletrónicas “facilitem” vendas à distância e/ou entregas de bens dentro da Comunidade, passam a ser consideradas os sujeitos passivos da transação<sup>74</sup>, ficando responsáveis pela declaração e pagamento do IVA que se torna devido no momento da aceitação<sup>75</sup> do pagamento por parte do operador económico substituído<sup>76</sup>. Tais interfaces não se consideram, porém, abrangidas pelo regime, quando estejam em causa: (i) vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros cujo valor intrínseco dos mesmos seja superior a EUR 150, independentemente do local onde o operador económico “primário” se encontre estabelecido, e/ou (ii) bens transacionados que já haviam sido introduzidos em livre prática na União Europeia, encontrando-se os mesmos em território comunitário e fornecidos a particulares localizados na União Europeia, independentemente do valor dos mesmos e do local onde o operador económico “primário” se encontra localizado<sup>77</sup>.

O termo “facilitar”, – e que nesta disciplina é relevante –, é abordado no artigo 5.º-B do Regulamento de Execução (UE) N.º 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019, e traduz-se na utilização da interface eletrónica para estabelecer o contacto entre

---

<sup>73</sup> “The term is meant to cover any current and future technologies which would allow to conclude the sale electronically”. Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026, p. 11.

<sup>74</sup> O mesmo será dizer que opera uma espécie de substituição do operador económico “primário”.

<sup>75</sup> “(...) the moment of acceptance of the payment is the time when the payment confirmation, the payment authorization message or a commitment for payment from the customer is received by or behalf of the supplier selling goods through the platform, whichever is the earliest.”. JANNSEN, Anne. – “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability”, *IBDF* (2021), p. 233.

<sup>76</sup> Artigo 66.º-A da Diretiva 2017/2455.

<sup>77</sup> Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026, p. 12.

um operador económico e um adquirente, com o objetivo de realizar uma transmissão de bens através da respetiva plataforma eletrónica (assim as transações são concluídas e realizadas com o auxílio e por intermédio da própria interface eletrónica). Mas, o termo abrange, também, os casos em que os adquirentes iniciam o processo de compra ou realizam uma oferta para a aquisição do bem através da interface eletrónica, e o operador económico “substituído” aceita a oferta.

Contudo, importa destacar que muitas interfaces eletrónicas operam somente no plano da publicidade ou da “intermediação”<sup>78</sup> e possibilitam, unicamente, que as partes interessadas<sup>79</sup> estabeleçam o contacto entre si, pelo que não ficarão abrangidas pela norma. Na mesma medida, existem também interfaces eletrónicas que apenas se dedicam a redirecionar ou a transferir os clientes para outras interfaces eletrónicas, com o propósito de aí realizarem uma transação, sem que tenha havido qualquer intervenção adicional na própria venda ou fornecimento por parte daquela. Assim, só as interfaces eletrónicas que estabeleçam o contacto entre as partes interessadas, e que intervêm diretamente na transação e na sua própria materialização, inclusive, o seu pagamento, é que ficarão acoberto da norma. *A contrario*, considerar-se-á que uma interface eletrónica não age como “facilitadora” quando concorram em simultâneo as seguintes condições<sup>80</sup>: (i) não fixa, direta ou indiretamente, os termos e condições<sup>81</sup> em que é efetuada a entrega dos bens; (ii) não intervém nem está envolvida, de forma direta ou indireta, na aprovação e autorização de cobrança ao adquirente do pagamento<sup>82</sup> efetuado e/ou (iii) não intervém, (in)diretamente, na encomenda ou na entrega dos bens<sup>83</sup>. Também, as interfaces

---

<sup>78</sup> “(...) platforms that only process payments, advertise goods or redirect or transfer the customer to other electronic interfaces where goods are offered for sale, without further intervention in the supply, are excluded from the deemed supplier provision.”. JANNSEN, Anne. – “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability”, *IBDF* (2021), p. 232.

<sup>79</sup> Subentenda-se: operador económico/fornecedor e consumidor final/adquirente.

<sup>80</sup> Todas as condições previstas no artigo 5.º-B (a), (b) e (c) do Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019, têm que estar preenchidas cumulativamente.

<sup>81</sup> A definição de “condições gerais” abrange as condições necessárias para o operador económico/fornecedor e para o adquirente/consumidor final poderem utilizar a respetiva interface eletrónica (Websites ou Marketplace, por exemplo) – aqui se incluem os direitos e obrigações associados à venda, o preço, o tipo e a natureza dos bens, as condições de pagamento e o transporte. Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026, p. 18-19.

<sup>82</sup> O conceito “autorização de cobrança” refere-se aos casos em que a própria interface eletrónica determina (ou não) em que momento ou de que forma, é que o adquirente efetua o pagamento. Por exemplo, a interface eletrónica autoriza a cobrança quando aceita o cartão de débito ou similar do adquirente dos bens. Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026, p.19-20.

<sup>83</sup> Os termos “encomenda ou entrega dos bens” devem ser interpretados de forma ampla e abrangente, uma vez que não se limitam à entrega física dos bens, que pode ou não ocorrer a cargo da interface eletrónica.

eletrónicas não se encontrarão (in)diretamente envolvidas numa transação que ocorra entre o operador económico e o particular de forma completamente independentemente, quando a primeira não tem acesso às seguintes informações<sup>84</sup>: (i) se ou quando a transação é concluída, (ii) onde os bens se encontram localizados, (iii) para onde os bens são transportados/expedidos.

Sempre que as interfaces eletrónicas se considerem sujeitos passivos por “facilitarem” vendas à distância e/ou entregas de bens dentro da Comunidade, elas, como qualquer outro sujeito passivo, devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada relativamente à aplicação do IVA e ao seu controlo pela administração fiscal<sup>85</sup>, e a armazenar e a manter por 10 anos todos os registos e todas as faturas emitidas e recebidas.

#### **4.1.2. A responsabilidade (limitada) das interfaces eletrónicas**

A (nova) medida determina que as interfaces eletrónicas ficarão responsáveis pela declaração e pagamento do IVA devido, nas operações supramencionadas. No entanto, a responsabilidade que lhes subjaz dependerá, necessariamente, da veracidade dos dados e das informações fornecidas pelo operador económico substituído.

Na realidade, estamos perante mais uma “ficção” criada para efeitos de IVA, uma vez que a interface eletrónica nunca estará, efetivamente, na posse dos bens transacionados e a transferência de propriedade dos mesmos ocorrerá sempre entre o operador económico “substituído” e o adquirente. Desta forma, a interface eletrónica terá que ter acesso a determinadas informações<sup>86</sup> – a serem prestadas pelo operador económico substituído – que lhe permitam apurar, adequadamente, o montante e a taxa de IVA aplicável à respetiva transação.

Em nosso entender, a responsabilidade atribuída à interface eletrónica é excessiva e demasiado onerosa, dado que a atuação da interface eletrónica – no que respeita ao preenchimento exato da respetiva declaração fiscal – depende, tal como referido,

---

Refere-se sim, a casos em que a interface eletrónica pode, de facto, influenciar o modo como a entrega dos bens se vai realizar.

<sup>84</sup> Sem estas informações seria impossível para as interfaces eletrónicas preencherem as obrigações em exigíveis em sede de IVA.

<sup>85</sup> Artigo 242.º da Diretiva IVA e Artigos 54.º-B e 63.º-C do Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019.

<sup>86</sup> Tais como: “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.”. Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026.

exclusivamente, (da (in)veracidade) das informações prestadas pelo operador económico substituído.

O artigo 5.º-C (a), (b) e (c) do Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019, consagra os casos (e as causas) de exclusão da responsabilidade das interfaces eletrónicas. Assim, a interface eletrónica não ficará responsável pelo pagamento do IVA adicional<sup>87</sup> – resultante da cobrança incorreta junto do consumidor final –, quando: (a) está dependente de informações prestadas pelos operadores económicos que vendem bens mediante a utilização da interface eletrónica ou por outros, para declarar e pagar corretamente o IVA sobre esses bens; (b) as informações a que se refere a alínea a) são erróneas, e (c) desde que demonstre que não sabia nem podia razoavelmente saber que estas informações estavam incorretas.

Estas condições – de preenchimento cumulativo –, apresentam inúmeras falhas e suscitam várias questões.

Desde logo, da primeira condição – “a interface eletrónica não sabia ou não podia razoavelmente saber que as informações estavam incorretas” – não resulta claro sobre qual das partes deverá recair o “*onus probandi*”, isto é, sobre quem deverá recair a obrigação de provar que a interface eletrónica está, de facto, “dependente de informações dos fornecedores ou de terceiros”. Tal ónus recairá sobre as administrações fiscais, sobre as autoridades aduaneiras ou sobre as próprias interfaces eletrónicas<sup>88</sup>? Também, não existe qualquer definição do termo “dependente”, e daí mais duas questões: quando é que podemos considerar que a interface eletrónica está, de facto, dependente de informações prestadas pelos operadores económicos *ou* por terceiros? Quem pode (ou deve) ser considerado como “terceiro”? As autoridades alfandegárias<sup>89</sup>?

Para a análise da terceira condição – “a interface eletrónica não sabia ou não podia razoavelmente saber que as informações estavam incorretas” –, importa questionar se na eventualidade de a interface eletrónica, se encontrar na obrigação de nomear um intermediário fiscal para aplicação do regime especial IOSS, poderão, de facto, estender

---

<sup>87</sup> Nem responsável por penalidades daí resultantes ou pelo pagamento de juros em caso de reavaliação, por parte da Autoridade Tributária do Estado-Membro de Consumo.

<sup>88</sup> Da norma não resulta claro sobre quem impende tal ónus. No entanto, de acordo com o vertido nas Notas Explicativas: “the burden of proof will lie with the deemed supplier, who needs to prove that all the necessary conditions are met in order to remain out of the scope of liability.”. Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026, p. 24.

<sup>89</sup> Note-se que, se entendermos que na categoria de “terceiros” se inserem as autoridades aduaneiras/alfandegárias, o sistema sofrerá um “*loop*” constante e as interfaces eletrónicas ficarão “blindadas” de qualquer responsabilidade, tornando o novo sistema IOSS ineficiente. MESSINA, Sergio. – “VAT E-Commerce Package: Customs Bugs in the System? Analysis of the Issues Undermining the New Import VAT Platform Collecting Model”, IBDF (2021), p.159.

aos seus intermediários fiscais, a responsabilidade pelo pagamento do IVA adicional resultante do imposto não cobrado (incorretamente) junto do adquirente. E, se sim, na circunstância de as AT dos EM falharem na recuperação do IVA devido junto do intermediário fiscal, serão as interfaces eletrónicas, exclusivamente, responsabilizadas?

Relativamente à segunda condição, –“as informações a que se refere a alínea a) são erróneas” – entendemos que o termo “erróneas” e a própria alínea em si, é vaga. De facto, se se realizar uma venda à distância de bens importados de territórios terceiros em remessa de valor intrínseco não superior a EUR 150, as informações sobre o “*Customs Status*<sup>90</sup>” e sobre o lugar onde os bens se encontravam no momento da venda, são necessários. Será, então, que um erro no fornecimento de uma destas informações, equivale a um erro para efeitos do artigo 5.º-C (b) do Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/2026 do Conselho de 21 de novembro de 2019?

Tudo visto e ponderado, afigura-se a existência de flagrante onerosidade para as próprias interfaces eletrónicas, dado que a prova, de qualquer uma das condições, para além de difícil é, também, altamente “subjéctiva”. O sistema é complexo e a assunção da responsabilidade pelas interfaces eletrónicas representa uma grande onerosidade, uma vez que, sendo as condições de verificação cumulativa, na hipótese de uma das condições não se demonstrar verificada, facilmente se constata que as interfaces eletrónicas assumirão, em qualquer circunstância, a responsabilidade pelo pagamento do IVA adicional!

Ademais, nos casos em que a interface eletrónica afaste a sua responsabilidade tributária, – ou nas hipóteses em que as mesmas são consideradas sujeitos passivos de IVA na transação realizada –, a responsabilidade recairá sobre o operador económico substituído quando e desde que, o Estado-Membro de consumo tenha introduzido na legislação nacional medidas de responsabilidade solidária.

#### **4.2. Articulação das regras harmonizadas a nível europeu com as regras nacionais de cada Estado-Membro e DAC 7**

De acordo com o disposto no artigo 205.º da DIVA, os EM podem, em certos casos, prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA que não foi, corretamente, cobrado.

Ora, a medida que atribui responsabilidade às interfaces eletrónicas pode resultar numa aplicação combinada com as regras de responsabilidade solidária adotadas pela legislação

---

<sup>90</sup> O conceito “Costums status” refere-se ao estatuto que é atribuído aos bens, por exemplo: “Union goods” ou “Non-Union Goods”.

nacional dos diferentes Estados-Membros, podendo tal combinação traduzir-se num “fardo pesado” a suportar pelas interfaces eletrónicas face a (diferentes) disposições domésticas internas de cada Estado-Membro do consumo. Melhor seria estabelecer um regime de responsabilidade social, mas harmonizado e assente na cooperação entre o(s) Estado(s)-Membro(s) e a(s) própria(s) interface(s) eletrónica(s) – como acontece, já, nos ordenamentos jurídicos francês e inglês.

Cabe referência, ainda que breve, à DAC 7, de 22 de março de 2021, que tem como objetivo, estender as regras de transparência fiscal da UE aos operadores de interfaces eletrónicas, atribuindo-lhes determinadas obrigações (estejam elas localizadas dentro ou fora do espaço comunitário), relacionadas com a verificação e recolha de informações dos seus utilizadores (operadores económicos/vendedores que a utilizam) e o envio dessas mesmas informações para as AT dos EM que as solicitem.

A nova extensão da DAC 7 exigirá que as interfaces eletrónicas se adaptem rapidamente às novas regras e obrigações até 21 de dezembro de 2022 (data de entrada em vigor), sendo certo que, muitos EM<sup>91</sup> já possuem regras nacionais idênticas às da própria DAC, as quais assentam, essencialmente, na troca de informações sobre os operadores económicos e as respetivas transações, e numa cooperação estrita, sem atribuírem uma responsabilidade direta às próprias interfaces eletrónicas. Para estes, a adaptação à nova “realidade” não será tão difícil.

Voltando à onerosidade que acima referimos ser avultada, uma medida para a sua minoração poderia passar pela emissão de uma espécie de “alerta” por parte das Autoridades Tributárias, para que a mesma pudesse apurar, antes ser notificada oficialmente<sup>92</sup>, aquilo que terá acontecido para que a cobrança do imposto tenha sido efetuada incorretamente e, ao mesmo tempo, aferir se tal facto está ou não no âmbito da responsabilidade que lhe subjaz<sup>93</sup>. Na circunstância de a interface eletrónica ter sido assim “alertada” pela AT e nada ter feito para corrigir a declaração fiscal e liquidar o valor adicional devido, então, considerar-se-ia que a interface eletrónica facilitou, de facto, a “fraude”<sup>94</sup> devendo ser responsável pelo pagamento do IVA adicional. No fundo, o

---

<sup>91</sup> Por exemplo: França e Reino Unido.

<sup>92</sup> Tal como sucede no ordenamento jurídico português. Ofício-Circulado n.º 30239 de 25 de junho de 2021, “Novas regras em matéria em tratamento em IVA do comércio eletrónico através de interfaces eletrónicas”.

<sup>93</sup> JANNSEN, Anne. – “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability”, *IBDF* (2021), p. 238.

<sup>94</sup> JANNSEN, Anne. – “The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability”, *IBDF* (2021), p. 238.

“alerta” funcionaria como uma oportunidade para as interfaces eletrônicas sanarem uma qualquer “irregularidade”.

## **Capítulo VI. Síntese conclusiva e algumas reflexões críticas**

O novo pacote de medidas IVA aplicável ao comércio online introduziu, de facto, variadíssimas e significativas alterações legislativas, com o objetivo único de promover condições de concorrência justas e equitativas entre operadores económicos comunitários e não comunitários, garantir um elevado grau de transparência quer para os consumidores quer para as próprias Autoridades Tributárias, e proporcionar uma maior simplicidade no plano das obrigações declarativas para os operadores económicos. Assim:

O novo regime para as vendas à distância (que não aquelas em que os bens são adquiridos num contexto empresarial – operações B2B), dentro da UE que incluem os bens transportados ou expedidos pelo operador económico de um Estado-Membro da UE e entregues a um consumidor final de um outro Estado-Membro da UE, incluindo também as vendas em que o transporte ou a entrega não é realizada pelo próprio, mas por terceiros em seu nome, passou a consagrar novas soluções:

- (i) O local de entrega da venda à distância é o local onde termina o transporte de mercadorias, independentemente do local em que o operador económico esteja domiciliado ou onde comece a entrega de bens, sendo o EM com direito de tributação aquele onde termina o transporte, ou seja, o país de destino.
- (ii) Esta disciplina é excecionada quando o valor das vendas à distância (incluindo também os serviços prestados por meios eletrónicos) na UE, por operadores económicos nela estabelecidos, forem inferiores a EUR 10.000 (líquido de IVA) – limiar que não se aplica nem varia consoante o país –, abrangendo todas as vendas transfronteiriças da UE a consumidores finais. Neste caso, aplicam-se as regras do EM em que o operador económico está domiciliado, a significar, sujeição a IVA no país de origem, aquele em que o transporte começa. O regime de exceção é facultativo, sendo concedida ao respetivo operador económico a opção de sujeitar tais vendas a consumidores da UE, a IVA no país de destino.
- (iii) Para a disciplina geral (e não a exceção), o recurso a um alargado sistema de Balcão Único (One-Stop-Shop) permite que os comerciantes declarem e paguem todas as vendas dentro da UE, em apenas um EM da UE, fazendo

recurso a uma declaração única que inclui, discriminadas por EM todas as vendas à distância, e o IVA sobre as mesmas, efetuadas nos EM da UE. O pagamento do IVA resultante, também é feito centralmente neste balcão único, para ser posteriormente entregue aos EM da UE onde as respetivas transações ocorreram.

- (iv) Há vantagens e inconvenientes na adesão ao OSS: as vantagens são as de que todas as vendas à distância na UE são declaradas através de um registo, com um único pagamento, não havendo obrigações de faturação; inconvenientes os de que o reembolso do IVA não ocorre através do OSS, mas sim através das autoridades fiscais do respetivo país de destino, sendo da responsabilidade do sujeito passivo eventuais auditorias nesse país, bem como a comunicação com as autoridades nacionais.

Para operadores económicos de comércio eletrónico não pertencentes à UE de mercadorias B2C, o novo regime permite aos que realizem vendas na UE de bens com valor igual ou inferior a EUR 150, que apliquem o IVA local através de uma única declaração – o sistema IOSS –, podendo para o efeito, registar-se em qualquer EM para todo o IVA devido na UE e processá-lo numa única declaração. Alternativamente, os operadores económicos podem fazer "acordos especiais" com os agentes postais e alfandegários para cobrar o IVA devido, eliminando a necessidade de quaisquer obrigações de cobrança do IVA da UE.

Uma terceira disciplina é a relativa às interfaces eletrónicas que reúnem vendedores e compradores num mercado virtual. Em vez de depender dos operadores económicos, o cumprimento das suas obrigações de IVA da UE, o ónus foi transferido para os operadores da plataforma, através do recurso a uma presunção. As novas regras de fornecedor “presumido” aplicam-se a vendas B2C onde o mercado virtual facilita as importações de bens de valor não superior a EUR 150 e facilita também as vendas à distância da UE ou as transações domésticas de qualquer valor para vendedores estabelecidos fora da UE. Alternativamente, existem ‘disposições especiais’ que permitem ao cliente pagar o IVA de importação e os direitos devidos à chegada através da empresa do vendedor que faz a entrega.

Em nosso entender, muitas das novas medidas em vigor contribuem, positivamente, para alcançar os objetivos visados pela Comissão Europeia. No que respeita à obtenção de condições equitativas e à minimização das distorções da concorrência entre operadores comunitários e não comunitários, salientamos como positivas a eliminação da isenção de

tributação na importação de bens de baixo valor, a opção pelo reforço da adoção do princípio do destino nas vendas à distância, e a redução da complexidade das obrigações declarativas para os operadores económicos, com a extensão do que era o MOSS para um OSS alargado a todas as transações resultantes de vendas intracomunitárias à distância de bens e/ou de prestações de serviços a consumidores finais, do tipo B2C.

Mas, a verdade é que também existem algumas dificuldades, isto porque as novas regras podem obrigar os sujeitos passivos da UE a registarem-se sob diferentes regimes de IVA, desde logo, o conhecido regime geral do imposto quando os mesmos realizem entregas de bens a outros sujeitos passivos, –mesmo se as entregas forem feitas online; o sistema agora introduzido, quando realizem prestações de serviços eletrónicas ou vendas à distância intracomunitárias para adquirentes-consumidores finais na UE, aqui com uma obrigação adicional de registo, e ainda o, também agora introduzido, sistema de bens importados aplicável às vendas de bens expedidos ou transportados para consumidores a partir de países terceiros, respeitadas que sejam certas condições, sendo certo que os sujeitos passivos neste sistema precisarão de um número de identificação especial o que significa que serão dois números de identificação, usando um ou outro(s) em função da natureza da operação.

Além de que as empresas da UE que utilizam os serviços de determinados mercados digitais, que as ajudam a gerir as suas vendas na UE e que, em muitos casos, implica que os bens do sujeito passivo se desloquem em todo o território da UE, mantendo-os em armazém em diferentes EM, consoante as necessidades do mercado, não possam beneficiar, em muitos casos, do balcão único, sendo obrigados a manter os seus registos IVA em todos estes EM onde mantêm os produtos/mercadorias em armazém. Ou seja, – e na prática, – tais operadores económicos da UE terão que continuar a manter os seus números de IVA locais e, podem precisar adicionalmente de ter um novo número de IVA se quiserem usar o esquema de importação. Isto é, de acordo com as novas regras, poderão apresentar declarações de balcão único no seu EM para determinados tipos de vendas (não todas), mas, se operarem em EM diferentes e neles mantiverem produtos armazenados, terão também de apresentar declarações e IVA e “mapas” de vendas intracomunitárias nesses mesmos países.

No entanto, cumpre questionar se a prática, efetivamente, confirmará todas as vantagens que foram teoricamente apresentadas. Mais, será que as novas regras para o comércio online simplificarão realmente a “vida” para os operadores económicos e empresas ou, pelo contrário, complicarão ainda mais as respetivas obrigações de

cumprimento IVA? Obrigações essas que serão especialmente complexas para as plataformas facilitadoras deste tipo de atividades que, desde 1 de julho de 2021, assumem uma série de obrigações formais e responsabilidades acrescidas, umas e outras difíceis de cumprir, em determinados casos.

Por fim, uma dúvida: será que as constantes mudanças nos modelos de negócios digitais, poderão tornar as novas regras que agora entraram em vigor obsoletas? Será que isso também foi tido em conta?

## **BIBLIOGRAFIA**

### **I. Documentos de organizações internacionais e Atos Legislativos**

Comissão Europeia (2020), “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules”, Council Implementing Regulation (EU), 2019/2026.

Diretiva 1983/181/CEE do Conselho, de 28 de março de 1983, que determina o âmbito de aplicação do n.º1, alínea d), do artigo 14.º da Diretiva 77/388/CEE, no que diz respeito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado de certas importações definitivas de bens (publicada no OJ L 105, de 23 de abril de 1983), p. 38-58.

Diretiva 1986/560/EC do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (publicada no OJ L 326, de 21 de novembro de 1986), p. 40-41.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (publicada no OJ L 347, de 11 de dezembro de 2006), p. 1-118.

Diretiva 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 (publicada no OJ L 348, de 20 de dezembro de 2017), p. 7-22.

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

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 que estabelece as medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (publicado no OJ L 77, de 23 de março de 2011), p. 1-22.

Regulamento de Execução (UE) n.º 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019 que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens (publicado no OJ L 313, de 4 de dezembro de 2019), p. 14-27.

## **II. Monografias, Artigos e Revistas Científicas**

AIRES, Luís. – "O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 – Outono (2019), 240-278.

AIRES, Luís. – "Highlights & Insights on the new VAT rules for E-Commerce", *Revista Arbitragem Tributária*, n.º 12, (2021), 10-20.

ASQUITH, Richard. – "Global Sellers and Marketplaces Must Prepare for U.K. Post-Brexit VAT Changes", *IBDF* (2020), 1-4.

BAL, Aleksandra. – "What Non-EU Businesses Should Know About the EU's New VAT E-Commerce Rules", *Tax Notes International* (2020).

BASTO, J. G. Xavier de. – "A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia", *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 164, Lisboa, (1991).

JANNSEN, Anne. – "The Problematic Combination of EU Harmonized and Domestic Legislation Regarding VAT Platform Liability", *IBDF* (2021), 231-239.

- KATHRYN, James. – “The Rise of the Value-Added Tax”, *Cambridge University Press, Cambridge Tax Law Series* (2015), 15-144.
- LAMESCH, Marie. – "European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment", *IBFD* (2017).
- LAMESCH, Marie. – “Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One”. *EC Tax Review* 27, 186–195 (2018).
- , “Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?” *International VAT Monitor* 29, 48–49 (2018).
- LEJEUNE, I., Herbain, C. – “Recent developments on EU VAT: VAT Digital Single Market package”. *British Tax Review* 1–6 (2018).
- MESSINA, Sergio. – "VAT E-Commerce Package: Customs Bugs in the System? Analysis of the Issues Undermining the New Import VAT Platform Collecting Model", *IBDF* (2021), 118-159.
- MATESANZ, Fernando (2021), *La Fiscalidad Indirecta Del Comercio Electrónico*, 2.<sup>a</sup> Ed., Madrid: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- RAMADAS, João, "A tributação da economia digital: o IVA no *e-commerce*", Dissertação de Mestrado de Direito Fiscal apresentada à Universidade Católica, 2019.
- SOL, Jordi. – "EU VAT E-Commerce Package - Trust in MOSS and in Electronic interfaces as Collection Methods", *IBFD* (2021), 90-99.
- TOFAN, Mihaela, e IONEL Bostan. – "Some Implications of the Development of E-Commerce on EU Tax Regulations", *Laws* (2022), 1-26.

### III. Documentos eletrónicos e websites

ALMANSA, Marta-Papis, “VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?”, 04/set/2019, <https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9>, consultado em 20/01/2022.

ALVES, Ana, “Comércio eletrónico – novas regras em janeiro”, 25/set/2020, [https://www.occ.pt/fotos/editor2/anaalves\\_ve25set2020.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/anaalves_ve25set2020.pdf), consultado em 20/02/2022.

ESGAIO, Catarina, “Importação de vendas à distância”, 02/set/2021, [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_3set2021.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_3set2021.pdf), consultado em 20/02/2022.

MATESANZ, Fernando, “Sobrevivirá el dropshipping a la nueva normativa prevista para el 1 de julio de 2021?”, 10/mar/2021, <https://madridvatforum.tax/en/actividades/sobrevivira-el-dropshipping-a-la-nueva-normativa-del-iva-prevista-para-el-1-de-julio-de-2021/>, consultado em 22/01/2022.

----, “New VAT rules for e-commerce. Really a simplification?”, 15/ago/2021, <https://madridvatforum.tax/en/actividades/new-vat-rules-for-e-commerce-really-a-simplification-english/>, consultado em 22/01/2022.

----, “VAT and digital platforms facilitating supplies of services: Acting in their own name?”, 15/nov/2021, <https://madridvatforum.tax/en/actividades/vat-and-digital-platforms-facilitating-supplies-of-services-acting-in-their-own-name/>, consultado em 22/01/2022.

----, “La responsabilidad de las plataformas digitales en la recaudación del IVA desde el 1 de julio de 2021”, 20/nov/2021, <https://madridvatforum.tax/en/actividades/la-responsabilidad-de-las-plataformas-digitales-en-la-recaudacion-del-iva-desde-el-1-de-julio-de-2021/>, consultado em 12/01/2022.

PEREIRA, Eulália, “E-commerce – novas regras em IVA”, 09/julho/2021,  
[https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_eulalia\\_9julho.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_eulalia_9julho.pdf), consultado em 20/02/2022.

REVINGTON, Harriet, “VAT issues for online platforms”, 1/11/2019,  
<https://www.taylorwessing.com/en/interface/2019/taxing-tech/vat-issues-for-online-platforms>, consultado em 20/02/2022.

SANTOS, Anabela, “Regimes de balcão único no âmbito do Pacote de comércio  
Eletrónico”, 15/out/2021,  
[https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_anabelasantos15out2021.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_anabelasantos15out2021.pdf), consultado em  
20/02/2022.