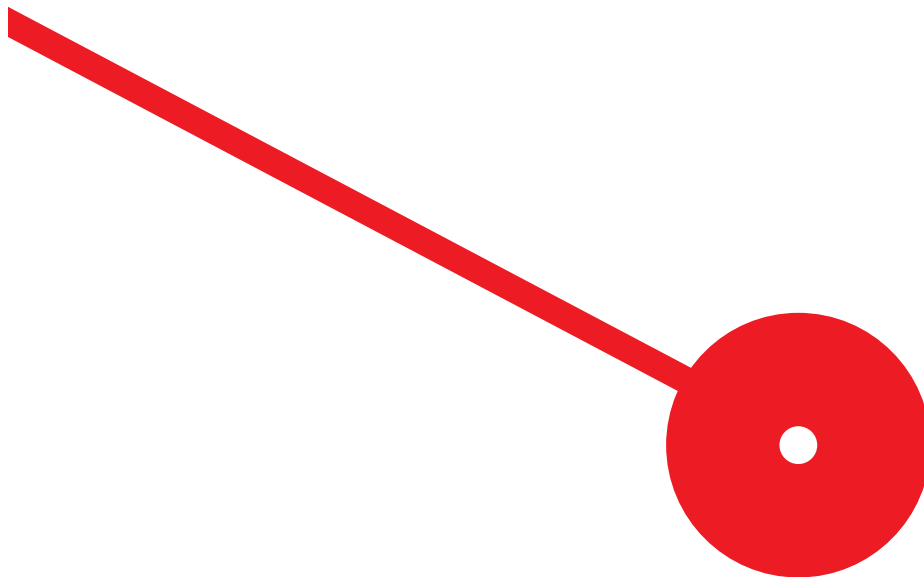




# A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO EM SEDE DE IVA

Tânia Sofia Oliveira Cunha

10/2021





# A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO EM SEDE DE IVA

Tânia Sofia Oliveira Cunha

**Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de  
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau  
de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação de José de  
Campos Amorim**

## Resumo

O desenvolvimento tecnológico e a globalização provocaram uma revolução em escala mundial, promovendo a origem da economia digital. Neste âmbito, a aquisição de bens e de serviços através do comércio eletrónico tem sido uma questão de grande relevo no quotidiano das pessoas. Entretanto, este fenómeno causou uma significativa perda de eficiência nos mecanismos tradicionais de cobrança de impostos, levando ao surgimento de imensos desafios na tributação. Diante deste cenário, o presente trabalho tem como principal objetivo responder à seguinte questão: “Quais são os desafios da tributação e dos sistemas fiscais na economia digital, em sede de IVA?” para isso, realizar-se-á uma análise dos seguintes pontos: (i) identificar os principais obstáculos em sede de IVA que o comércio eletrónico enfrenta relativamente ao comércio tradicional; (ii) verificar a eficiência da tributação no mundo digital e (iii) constatar se as leis e normas em vigor se encontram adequadas e atualizadas diante das transações eletrónicas, com o intuito de possibilitar a cobrança por parte dos governos. Objetiva-se também fazer a avaliação de um caso prático, que contemplou a análise do papel do OSS como meio à disposição das Administrações Tributárias na tributação do IVA, salientando a sua capacidade de adaptação à realidade do comércio eletrónico e às tecnologias recentes. Para isso, foi aplicada uma metodologia de investigação quantitativa, que consistiu numa pesquisa empírica. Os resultados indicam que a implantação do novo regime em julho de 2021, facilitou o sistema, tornando-o mais automatizado e menos burocrático. Verifica-se que este é um assunto que ainda não foi totalmente esgotado, necessitando de ser mais discutido, pois como a economia digital é um fenómeno relativamente recente e extremamente dinâmico, é essencial que a UE e os governos dos respetivos EM continuem a desenvolver esta discussão com o intuito de aperfeiçoar os mecanismos de tributação.

**Palavras chave:** Economia Digital, IVA, Tributação Digital, União Europeia

## **Abstract**

Technological development and globalization caused a revolution on a world scale, promoting the origin of the digital economy. In this context, the acquisition of goods and services through e-commerce has been a matter of great importance in people's daily lives. However, this phenomenon has caused a significant loss of efficiency in traditional tax collection mechanisms, leading to the emergence of immense taxation challenges. Given this scenario, the main objective of this paper is to answer the following question: "What are the challenges of taxation and tax systems in the digital economy, in terms of VAT?" to this end, an analysis of the following points will be carried out: (i) identify the main obstacles in terms of VAT that e-commerce faces in relation to traditional commerce; (ii) verifying the efficiency of taxation in the digital world and (iii) verifying whether the laws and regulations in force are adequate and updated regarding electronic transactions, in order to allow for collection by governments. The objective is also to evaluate a practical case, which included the analysis of the role of the OSS as a means at the disposal of Tax Administrations in the taxation of VAT, highlighting its ability to adapt to the reality of electronic commerce and recent technologies. For this, a quantitative research methodology was applied, which consisted of empirical research. The results indicate that the implementation of the new regime in July 2021 facilitated the system, making it more automated and less bureaucratic. It appears that this is an issue that has not been fully exhausted, and needs to be further discussed, as the digital economy is a relatively recent and extremely dynamic phenomenon, it is essential that the EU and the governments of the respective MS continue to develop this discussion with the aim of improving taxation mechanisms.

**Key words:** Digital Economy, VAT, Digital Taxation, European Union

# Índice

|   |           |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO .....  | 1         |
| <b>CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....</b>   | <b>5</b>  |
| <b>1.1 A DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA E O COMÉRCIO ELETRÓNICO.....</b>                               | <b>6</b>  |
| 1.1.1 Categorias do Comércio Eletrónico .....   | 7         |
| <b>1.2 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO .....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>1.3 EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO IVA .....</b>  | <b>11</b> |
| 1.3.1 MOSS .....  | 14        |
| 1.3.2 Implementação das Soluções Rápidas.....   | 18        |
| 1.3.3 Sujeito Passivo Certificado.....  | 23        |
| 1.3.3.1 Pleno Princípio do Destino e Responsabilidade do Fornecedor.....                          | 25        |
| 1.3.4 Alargamento do MOSS .....   | 25        |
| 1.3.5 <i>E-Commerce Package</i> .....   | 26        |
| 1.3.5.1 Introdução de limiares aplicados aos serviços eletrónicos e posteriormente, aos bens .... | 26        |
| 1.3.6 <i>One Stop Shop</i> (OSS).....   | 30        |
| 1.3.6.1 <i>Import One Stop Shop</i> (IOSS).....   | 31        |
| 1.3.6.2 Os 3 novos regimes da OSS .....   | 33        |
| <b>1.4 CONTEXTUALIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO IVA EM PORTUGAL.....</b>                                 | <b>36</b> |
| <b>1.5 OBSTÁCULOS À TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO .....</b>                                   | <b>39</b> |
| 1.5.1 Estabelecimento Estável.....  | 41        |
| 1.5.2 Estabelecimento Virtual .....   | 45        |
| 1.5.3 Paraísos Fiscais .....  | 47        |
| <b>CAPÍTULO II – METODOLOGIA.....</b>   | <b>49</b> |
| <b>2.1 INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>50</b> |
| <b>2.2 OBJETIVOS.....</b>   | <b>51</b> |
| <b>2.3 TIPO DE ESTUDO .....</b>   | <b>52</b> |
| <b>CAPÍTULO III – CASO PRÁTICO .....</b>  | <b>53</b> |

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| <b>3.1</b> | <b>CONTEXTO DA INTRODUÇÃO DO NOVO REGIME EM 2021 .....</b>   | <b>54</b> |
| <b>3.2</b> | <b>APRESENTAÇÃO DO CENÁRIO .....</b>   | <b>54</b> |
| <b>3.3</b> | <b>NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO A PARTIR DE 01/07/2021.....</b>  | <b>56</b> |
| 3.3.1      | Operacionalização e processo de registo .....  | 56        |
| 3.3.2      | Declaração de IVA.....   | 57        |
| 3.3.3      | Conservação e manutenção dos documentos e registos .....   | 58        |
| 3.3.4      | Condições de exclusão.....   | 58        |
| <b>3.4</b> | <b>CONJUNTO DE DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS DO REGIME ESPECIAL APLICÁVEL A SERVIÇOS<br/>PRESTADOS POR SUJEITOS PASSIVOS NÃO ESTABELECIDOS NA COMUNIDADE .....</b> | <b>58</b> |
| 3.4.1      | Opção de registo em território nacional.....   | 59        |
| 3.4.2      | Número de identificação .....  | 59        |
| 3.4.3      | Elementos da declaração de registo.....  | 59        |
| 3.4.4      | Declaração de IVA.....   | 59        |
| <b>3.5</b> | <b>CONJUNTO DE DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS DO REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS VENDAS À<br/>DISTÂNCIA DE BENS IMPORTADOS .....</b>                                   | <b>59</b> |
| 3.5.1      | Opção de registo em território nacional.....   | 60        |
| 3.5.2      | Número de identificação .....  | 60        |
| 3.5.3      | Elementos da declaração de registo.....  | 61        |
| 3.5.4      | Declaração do IVA.....   | 61        |
| <b>3.6</b> | <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS DOS REGIMES DE BALCÃO ÚNICO .....</b>  | <b>62</b> |
|            | <b>CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO .....</b>   | <b>63</b> |
|            | <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>   | <b>67</b> |

## Índice de Figuras

|  |   |
|--|---|
| <b>Figura 1.1</b> – Tipos de comércio eletrônico ..... | 7 |
|--|---|

## Índice de Tabelas

|   |    |
|---|----|
| <b>Tabela 1</b> – Quem pode registrar-se nos regimes OSS?.....  | 34 |
| <b>Tabela 2</b> – Que tipo de entregas ou prestações B2C podem ser declaradas em que regime OSS?..... | 35 |
| <b>Tabela 3</b> – Que entregas ou prestações podem ser declaradas nos regimes OSS?.....               | 36 |

## **Lista de abreviaturas**

ANACOM – Autoridade Nacional de Comunicações

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BOSS – *Big One Stop Shop*

B2A – *Business-to-Administration*

B2B – *Business-to-Business*

B2C – *Business-to-Consumer*

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

C2A – *Consumer-to-Administration*

C2C – *Consumer-to-Consumer*

ECOFIN – *Economic and Financial Affairs Council* (Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros)

EE – Estabelecimento Estável

EM – Estado-Membro

EMC – Estado-Membro de Consumo

IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo

IOSS – *Import One Stop Shop* (Balcão Único para as Importações)

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MOSS – *Mini One Stop Shop* (Mini Balcão Único)

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSS – *One Stop Shop* (Balcão Único)

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

SP – Sujeito Passivo

UE – União Europeia

VAT – *Value Added Tax*

*VIES – VAT Information Exchange System*

*VOES – VAT on E-Services*



A revolução social e económica ocorrida em escala mundial, causada pela globalização e pelo desenvolvimento tecnológico, originaram uma nova economia, a economia digital. Neste contexto, a aquisição de bens e de serviços através do comércio eletrónico tem sido uma questão de grande relevância no quotidiano das pessoas em função das facilidades ocasionadas pelo contexto de um mundo cada vez mais digitalizado e globalizado.

Chaffey (2007) afirma que o comércio eletrónico, apesar de relativamente recente, tem crescido exponencialmente nos últimos anos, pois proporciona às pessoas grande comodidade e permite a compra de artigos noutros países e continentes. Entretanto, Lopes (2011) salienta que este processo de globalização e comércio eletrónico introduziu uma significativa complexidade nas questões tributárias.

Em função deste processo de comércio eletrónico a nível global, Bastos (2013) refere que o conceito de princípio da territorialidade fiscal encontra-se em causa, e aquando de transações internacionais verifica-se um desajustamento dos sistemas fiscais, que, demasiadas vezes, confunde as perceções nas quais deverá incidir o tributo, promovendo novos desafios na tributação.

De acordo com Almeida (2010), a tributação das empresas é uma questão fundamental na economia, pois promove o desenvolvimento económico-social do Estado e deve ser constituída por um sistema fiscal eficiente e justo que estabeleça condições equitativas de competitividade e promova a atração do investimento estrangeiro, sem esquecer de se adequar à coexistência com outros Estados. Entretanto, em muitos países, as regras vigentes de tributação já se encontram ultrapassadas e não se enquadram nos padrões atuais.

O mesmo autor refere que o rendimento das empresas deve ser tributado tanto a nível nacional como internacional, porém, como cenário económico tornou-se mais móvel, digital e globalizado e as estruturas empresariais tornaram-se mais complexas, o que facilitou a burla de impostos e a transferência de lucros.

Para corroborar esta tese, Almeida (2018) comenta que, apesar do crescimento exponencial observado no comércio eletrónico, os índices de arrecadação por parte do Estado não têm crescido na mesma proporção.

Neste sentido, o autor afirma que, em função do desaparecimento das barreiras físicas, é essencial estabelecer mecanismos que executem uma maior regulação desta temática, assim como uma evolução nas Leis e nas questões do Direito, com o intuito de se acompanhar esta inovação e repensar nesta problemática da tributação.

Diante deste cenário e em função da importância do tema, insere-se este trabalho, que tem como principal objetivo responder à seguinte questão: “Quais são os desafios da tributação e dos sistemas fiscais na economia digital?” sendo que, para isso, realizar-se-á uma análise dos seguintes pontos: (i) identificar os principais obstáculos em sede de IVA que o comércio eletrónico enfrenta relativamente ao comércio tradicional; (ii) verificar a eficiência da tributação no mundo digital e (iii) constatar se as leis e normas vigentes se encontram adequadas e atualizadas diante das transações eletrónicas que se realizam, com o intuito de possibilitar a cobrança por parte dos governos e permitir a transparência das operações financeiras.

Para responder às questões mencionadas acima, recorri à metodologia qualitativa, que contempla um enquadramento teórico no qual se recolheram dados e informações documentais. Para além disso, procedi à elaboração de um caso prático, que contemplou a análise do papel do OSS como meio à disposição das Administrações Tributárias, realçando a sua adaptação à realidade do comércio eletrónico e às novas tecnologias.

Em concordância com o objetivo geral e com a entrada em vigor do novo Regime do Balcão Único no 3.º semestre de 2021, pretende-se desenvolver e atingir os seguintes objetivos específicos:

- i) Identificar os fatores determinantes no registo do SP dentro de um do(s) regime(s) especial(ais) que constituem o Balcão Único;
- ii) Identificar as obrigações fiscais a que estão sujeitos os contribuintes registados.

Desta forma, o presente trabalho está dividido em cinco capítulos. O capítulo inicial executa uma revisão teórica sobre o tema, na qual são abordados vários conceitos fundamentais, dentre os quais, a digitalização da economia, o comércio eletrónico, a tributação no comércio eletrónico, o IVA em Portugal e na UE e os principais obstáculos em sede de IVA no comércio eletrónico. No 3º capítulo é apresentada a metodologia que foi utilizada, bem como o caso prático em estudo, com a seguida apresentação dos resultados obtidos, os quais são

analisados e discutidos de forma minuciosa com o intuito de responder às questões inicialmente propostas. Por fim, no último capítulo, são apresentadas as conclusões, as propostas de melhoria e as sugestões para futuros trabalhos.

## **CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO**

---

## 1.1 A DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

O desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC) transformaram profundamente os modelos de negócio, modificando as formas tradicionais de comercialização e de comunicação, originando novas ideias de comércio e promovendo o surgimento da economia digital (Roriz, 2017).

Neste âmbito, Martins (2015) comenta que, nos últimos anos, a internet tem-se tornado muito mais num espaço comercial, ampliando o seu escopo, que anteriormente era somente uma rede de pesquisa, informação e comunicação.

A difusão e a popularização da internet causaram o desmoronamento de inúmeros modelos de negócio já vigentes, e ao mesmo tempo, promoveu a criação de negócios e mercados totalmente novos, uma vez que, com a internet, as empresas podem fazer negócios em todo o mundo com um baixo custo, não sendo necessário possuir um estabelecimento físico (Guerra, 2016).

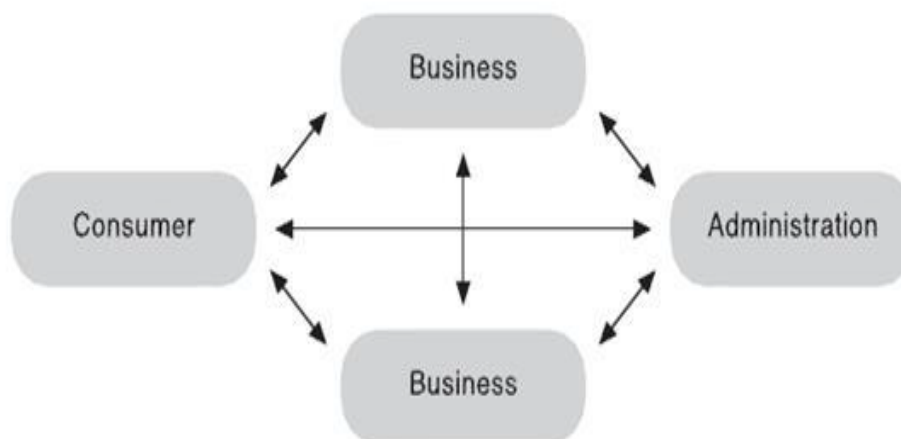
Nesta nova economia, as corporações também se modificaram, transformando-se em empresas descentralizadas com colaboradores em inúmeros países, nas quais o capital intelectual passou a ter muito mais valor e apresentam ainda uma organização com conexões em rede. Desta forma, o avanço rápido das redes tecnológicas em conjunto com a redução das despesas de compra por parte dos consumidores promoveu um crescimento exponencial do comércio eletrónico (Ligthart, 2004).

Dias (2005) corrobora este contexto, dizendo que o comércio eletrónico ampliou as possibilidades de operações comerciais a nível internacional, o que trouxe como consequência um aumento significativo do comércio internacional.

De acordo com Oliveira e Ruão (2016), o comércio eletrónico pode ser definido como “a troca de bens e serviços em redes de computadores tal como a internet. Este tipo de comércio pode ser dividido em vendas e compras de *e-commerce* consoante a empresa venda ou compre”.

Os mesmos autores explicitam que o *e-commerce* é atualmente uma parte fundamental do modelo de negócio das organizações, que atua de forma a complementar as suas atividades comerciais convencionais para vender e comprar, promovendo assim um melhor desempenho.

A evolução do comércio eletrônico foi tamanha que, Almeida (2018), refere a existência de uma tipologia que diferencia as categorias nas quais os intervenientes envolvidos perfazem estas transações. A autora explicita que dentro do comércio eletrônico existem quatro grandes categorizações: *Business-to-Business* (B2B), *Business-to-Consumer* (B2C), *Business-to-Administration* (B2A) e *Consumer-to-Administration* (C2A), que se encontram esquematizadas na figura seguinte:



**Figura 1.1** - Tipos de comércio eletrônico (Martins, 2015)

### 1.1.1 Categorizações do Comércio Eletrônico

#### a) *Business-to-Business* (B2B)

O comércio eletrônico *business-to-business* contempla as transações realizadas entre empresas. Sendo dividido em três grandes áreas: o *e-Marketplace*, o *e-Procurement*, e o *e-Distribution*.

Os *e-Marketplaces* consistem em plataformas eletrônicas nas quais as empresas interagem assumindo uma posição de comprador ou de vendedor, com o objetivo de organizar e

estabelecer vínculos comerciais entre si. Estas interações podem ocorrer de duas formas: uma em que as empresas participam em vários ramos de atividade ou em que somente participam empresas de uma determinada indústria (Almeida, 2018).

Os *e-Procurements* configuram-se como plataformas digitais que têm como intuito suportar o aprovisionamento das empresas, possibilitando a redução de custos e a otimização de tempo em toda a cadeia de abastecimento, o que é possível através de processos de interações mais céleres realizados com as bases de compras dos seus fornecedores (Martins, 2015).

Os *e-Distributions*, por sua vez, são plataformas eletrónicas desenvolvidas com o objetivo de realizar a integração das organizações com os seus distribuidores e filiais, permitindo ampliar o escopo das suas tarefas, tais como a receção de produtos e a emissão de faturas (Almeida, 2018).

#### **b) *Business-to-Consumer (B2C)***

Esta categoria de comércio eletrónico envolve as relações comerciais de bens e serviços entre as empresas e os consumidores finais. Em geral, está relacionada com a secção de retalho, sendo caracterizada por se apresentar de forma mais eletiva e pontual (Almeida, 2018).

Martins (2015) salienta a evolução deste tipo de comércio em função do desenvolvimento dos seus *websites*, nos quais se podem encontrar inúmeros tipos de produtos, a saber: eletrodomésticos, telemóveis, roupas, alimentos, produtos de casa etc.

#### **c) *Business-to-Administration (B2A)***

Esta classe de comércio eletrónico abrange as transações realizadas entre a administração pública e as empresas, contemplando uma enorme gama de serviços, principalmente no setor de tributação e fiscalidade, notariado, emprego, registos e segurança social. De realçar que esta classe se encontra em expressivo desenvolvimento, uma vez que os governos têm aplicado um montante de recursos para a ampliação destes serviços, pois estes permitem que o Estado tenha uma redução significativa de custos e ainda uma melhoria na arrecadação de tributos (Almeida, 2018).

#### **d) *Consumer-to-Administration (C2A)***

Este tipo de comércio eletrônico contempla todas as transações efetuadas entre a administração pública e os cidadãos. Assim como a classe B2A, temos vários setores que representam estas transações, nomeadamente a segurança social, educação, saúde, impostos, entre outros. Outro aspecto semelhante à categoria anterior é o investimento dos governos, que tem como objetivo promover processos de modernização e de melhoria na qualidade dos serviços públicos.

Almeida (2018) afirma que o comércio eletrônico apresenta ainda a seguinte classificação: direto (*online*) ou indireto (*offline* ou *O2O commerce*).

Oliveira e Ruão (2016) definem o comércio eletrônico direto (*online*) como a comercialização de bens intangíveis em formato digital, ocorrendo nos termos em que o comprador adquire o produto e procede ao *download* do mesmo. Podemos utilizar como exemplo a transação de *software*, jogos virtuais e revistas/ jornais digitais.

Os mesmos autores sublinham que o comércio indireto (*off-line* ou *O2O commerce*) se caracteriza por ser aquele em que o cliente usa um dispositivo eletrônico para aceder à internet, realiza a encomenda e o pagamento através de meios eletrónicos, mas a entrega do bem, que neste caso é tangível, ocorre de forma tradicional, como por exemplo, os serviços postais ou as empresas de transporte.

## **1.2 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO**

Diante das dimensões assumidas pelo comércio eletrônico nas últimas décadas, Gattas (2015) afirma que um fenómeno desta magnitude certamente iria trazer consequências profundas nos sistemas fiscais.

Neste âmbito, Almeida (2018) comenta que a economia digital tem sido cada vez mais a própria economia, sendo difícil estabelecer um limiar entre a economia digital e a restante economia para controlo tributário e fiscal.

Constata-se que existem diversas características essenciais na economia digital que são relevantes do ponto de vista fiscal, como exemplo temos a mobilidade dos bens intangíveis,

que é um elemento fundamental para o desenvolvimento das empresas e para a criação de valor, entretanto não se verifica uma harmonização da legislação específica para estas situações.

Para exemplificar o contexto descrito acima, Roriz (2017) afirma que inúmeras empresas ao redor do mundo disponibilizam e comercializam os seus produtos ou serviços através dos respectivos sites, extrapolando as legislações e regras tributárias que norteiam o comércio entre os países envolvidos na transação, fazendo com que as barreiras aduaneiras e comerciais sejam ultrapassadas com facilidade.

Para corroborar esta ideia, Almeida (2018) salienta que, em função da mobilidade proporcionada pelo avanço das tecnologias de comunicação, podemos ter pessoas que desenvolvem atividades comerciais de bens tangíveis e intangíveis de forma remota, sendo difícil, em várias situações, verificar a região ou país em que ocorreu a venda.

Desta forma, Moura (2017) informa que muitas empresas atualmente, mesmo de pequeno e médio porte, transformaram-se em verdadeiras micromultinacionais, pois as TIC's e a economia digital possibilitaram com que atingissem vários mercados e comercializassem em vários continentes.

De acordo com Abdulkarimli (2015), este contexto atual de negócios inserido na economia digital promoveu o surgimento de organizações que não têm sede em determinados locais, mas que operam numa jurisdição de mercado de uma maneira bem diferente daquela em que foram delineadas as leis tributárias internacionais. Por isso, o autor preconiza que esta recente dimensão de comércio e operações eletrônicas obtém uma atenção relevante por parte das entidades governamentais nacionais e internacionais, com o intuito de promover um adequado enquadramento legal.

Neste contexto, Gattas (2015) revela que muitos autores defendem o enquadramento legal e a tributação desta nova forma de comércio, fundamentando esta necessidade em quatro argumentos principais:

- **Equidade, igualdade e justiça tributária:** são os princípios que mais fundamentam a necessidade de tributação do comércio eletrônico, uma vez que, apesar de existirem

diferenças entre as atividades de comércio eletrônico e as atividades de comércio tradicional, ambas são agentes geradores de renda, e por isso, devem ser tributados.

- **Capacidade contributiva:** este fundamento está relacionado com o anterior, pois se o comércio eletrônico tem capacidade de gerar rendimentos, existe uma garantia de capacidade contributiva, o que por si só, exige a necessidade de tributação.
- **Integridade do sistema fiscal:** este argumento vai ao encontro do princípio da equidade e igualdade, pois caso os governos optassem pela não tributação do comércio eletrônico, ter-se-ia uma imensa pressão de outras áreas comerciais para que inúmeros setores e atividades também fossem isentas de imposto, o que causaria um infundável emaranhado jurídico de indefinições que colocaria em causa toda a legislação tributária de um país.
- **Neutralidade fiscal:** este fundamento preconiza que nenhum tipo de atividade comercial deverá ser privilegiado em relação a outro, por isso, a ausência de tributação do comércio eletrônico poderá trazer vantagens de preço que podem influenciar na escolha dos consumidores, provocando uma competição desigual que compromete a neutralidade do sistema.

### 1.3 EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO IVA

Ao longo do processo de consolidação da União Europeia, a Comissão Europeia criou, em 1998, a “*EU Vat System*” que foi um marco inicial na regulação do comércio eletrônico, pois proporcionou uma segurança jurídica, além da neutralidade e simplicidade necessárias para este tipo de comércio. Ramadas (2019) enumera os principais aspetos abordados neste documento:

- A internet não poderia trazer novos impostos, com a adaptação da legislação em vigor ao desenvolvimento do *e-commerce* e a criação de uma nova legislação.
- A qualificação da transmissão de um objeto que, na sua forma tangível, é tratada como a transmissão de um bem, será tratada como prestação de serviço quando o seja em formato digital.

- A garantia da neutralidade, a qual reforça o princípio da tributação no país do destino, isto é, todo o *e-commerce* “consumido” dentro da UE deveria ser tributado na UE, pelo que a exportação destes bens ou serviços, estaria isenta de IVA.

Após este marco inicial, a OCDE começou a publicar orientações no sentido de instruir os países membros acerca das formas de como coletar o Imposto sobre o Valor Acrescentado oriundo de transações comerciais de caráter internacional. Neste âmbito, o documento “*Consumption Tax Guidance Series*” foi pioneiro no sentido de se chegar a um consenso sobre a aplicação do IVA nas transações internacionais (OCDE. 2010).

Em julho de 2003, a União Europeia emitiu a “*E-Commerce VAT Directive*”, uma diretiva que obrigava todas as empresas que vendessem produtos e serviços digitais dentro da UE, mas que não estivessem situadas na mesma, a efetuarem o registo numa autoridade fiscal da UE, para que esta empresa realizasse o recolhimento do IVA (Oliveira e Ruão, 2016).

Assim sendo, as empresas que não tinham sede na UE começaram a poder registar-se sob um cenário interno especial, em consonância com um dos Estados-Membros, o qual atuava de maneira a garantir que cada país-membro da UE recebesse o valor de IVA devido.

Cockfield et al (2013) comenta que a diretiva “*E-commerce VAT Directive*” foi emitida com o objetivo de resolver os problemas gerados pelas vendas do tipo *business-to-consumer online*, que, na altura, se constituíam como o problema mais relevante nos esquemas de IVA, uma vez que os consumidores dificilmente cobravam o imposto. O mesmo autor refere ainda que as vendas *business-to-business*, por sua vez, já não eram tão problemáticas, pois estas transações possuem na sua génese uma motivação para se cobrar o IVA, pois o consumidor tem a possibilidade de receber os créditos tributários para compensar os pagamentos de IVA (Cockfield et al 2013).

A nível mundial, tem-se em fevereiro de 2006, a publicação por parte da OCDE do documento “*Internaticonal VAT/GST Guidelines*” que trata de maneira mais abrangente a questão do comércio eletrónico, abordando linhas orientadoras relativas à definição de local de consumo, as quais contemplam ainda as transações comerciais do tipo B2B e B2C, bem como tenta definir estratégias para a aplicação efetiva da legislação aprovada.

No ano seguinte, em dezembro de 2007, Ramadas (2019) relata que o Conselho Financeiro Europeu conseguiu alcançar um acordo político que definia as regras de adoção do *VAT package*. Com este acordo, obteve-se uma diretiva que estabeleceu as novas regras de localização das prestações de serviços, uma outra relacionada com o reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no respetivo Estado-Membro e ainda um regulamento com modificações nos mecanismos de cooperação administrativa e de intercâmbio de dados e informações.

Neste sentido, Cockfield et al (2013) sublinha que os principais objetivos deste pacote IVA eram:

- Prevenção de distorções de concorrência entre os Estados-Membros com diferentes taxas de IVA, assegurando que não ocorram diferenças na interpretação normativa.
- Simplificação e modernização dos mecanismos de reembolso de IVA.
- Simplificação das regras de localização das prestações de serviços com o objetivo de assegurar que o IVA seja devido no país de consumo.
- Combate à fraude fiscal.

Ramadas (2019) refere que estas novas regras foram sendo implementadas entre 2010 e 2015, sendo que no dia 1 janeiro de 2010 ocorreu uma modificação na regra da localização das prestações de serviços:

- Os serviços B2B foram alterados com o estabelecimento de um novo mecanismo de *reverse charge*, que alterou a obrigação de liquidação do IVA, a qual anteriormente era do prestador e nesta data passou a ser do utilizador.
- O acordo abrangeu também os serviços B2C, estabelecendo um tratamento diferenciado com relação aos produtos que são enviados por fornecedores fora da UE em comparação com os fornecimentos feitos por produtores e fornecedores europeus.

Para além disso, este sistema simplificou bastante o processo de cobrança das transações B2B, diminuindo os custos de produção dos prestadores e atribuindo a responsabilidade de pagamento do imposto aos sujeitos passivos, que estão registados em sede de IVA no seu país.

A partir do ano de 2015, Ramadas (2019) comenta que foram incorporadas alterações relativas à regra de localização das prestações de serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão e serviços eletrónicos, no sentido em que, estes serviços são tributados no país onde o consumidor está estabelecido, podendo os prestadores de serviços recolher o seu IVA utilizando um sistema de “mini” balcão único. Este sistema traduz-se no registo do IVA, na entrega da respetiva declaração e no pagamento do imposto no próprio Estado-Membro de origem, englobando, desta forma, os serviços nele prestados e adicionalmente os serviços prestados noutros países membros da UE.

Esta alteração proporcionou uma condição de equidade entre os prestadores de serviços assentados dentro da Comunidade e os estabelecidos fora da UE, pois o local de tributação passou a depender da localização do consumidor, motivo pelo qual o IVA sobre os serviços eletrónicos começou a ser cobrado às taxas do país de consumo, deixando de importar a localização do prestador do serviço (Almeida, 2018).

Neste contexto, Almeida (2018) comenta que o processo de recolhimento do IVA passou a ser mais amplo e complexo, uma vez que os prestadores foram obrigados a emitir faturas e a realizar os pagamentos de IVA às autoridades tributárias de cada Estado-Membro. Entretanto, o Comitê Financeiro e Tributário da UE, prevendo esta complexidade, optou por simplificar o processo, criando um regime especial de balcão único, o *Mini One Stop Shop* (MOSS).

### **1.3.1 MOSS**

O MOSS ou Mini Balcão Único é um regime especial que tem como objetivo facilitar o cumprimento das obrigações relacionadas com as prestações de serviços de radiodifusão, telecomunicações, ou televisão ou serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade Europeia (Martins, 2021).

Este regime entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2015, sendo de carácter facultativo e sendo aplicado aos sujeitos passivos fixados na Comunidade Europeia, porém não estabelecido no Estado-Membro de Consumo (EMC), e também aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade, que prestem os serviços anteriormente descritos, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.

“O MOSS é um mecanismo que se destina aos prestadores de serviços de telecomunicações, televisão, serviços eletrónicos e de radiodifusão estabelecidos dentro e fora da Comunidade que pretende facilitar e harmonizar o recolhimento de tributos nos Estados-Membros de consumo, não importando o lugar onde esteja localizado o prestador do serviço.”

(Comissão Europeia, Direção-Geral Fiscalidade da União Aduaneira, 2013)

Martins (2021) relata que o mecanismo deste regime se constitui em termos práticos, em que os sujeitos passivos, estabelecidos ou não em território nacional, que optem pelo regime, devem entregar trimestralmente uma única declaração e realizar o pagamento do IVA referente a todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade. Posteriormente, a Autoridade Tributária envia para o respetivo Estado-Membro de consumo dos elementos referentes aos serviços prestados o montante de imposto pago.

Os sujeitos passivos não estabelecidos na UE que tenham exercido a opção pelos regimes especiais do MOSS estarão dispensados das obrigações vigentes no Código do IVA e do RITI, relacionadas às operações contempladas pelo respetivo regime especial e que para ter acesso ao regime seria necessário realizar um registo na respetiva Autoridade Tributária.

A partir do registo na autoridade fiscal portuguesa é atribuído um NIF que será enviado à empresa por meio eletrónico. Este NIF servirá como referência para o cumprimento das várias obrigações decorrentes da prestação de serviços MOSS, que de acordo com Martins (2021) são:

- a) Efetuar a declaração, por via eletrónica, do registo, da alteração e da cessação da sua atividade abrangida pelo respetivo regime especial;
- b) Submeter, por via eletrónica, uma declaração do IVA, contendo as informações necessárias para determinar o montante do IVA devido a cada Estado-Membro;
- c) Manter guardada e conservar registos das operações abrangidas pelo respetivo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

O regime MOSS aplicado a esta situação contempla todos os serviços assim prestados na UE, independentemente do Estado-Membro da tributação.

Para além disso, Martins (2021) relata que existe a necessidade da empresa proceder à declaração dos elementos de registo, a qual prevê que: a empresa deve indicar, como elementos de identificação, o nome, endereço postal, os endereços eletrónicos, incluindo os sítios na internet, o número de identificação fiscal no respetivo país, se o tiver, e declarar que não tem a sede, EE ou, na sua falta, domicílio, na UE.

Relativamente à declaração do IVA, o regime MOSS prevê que ela deve ser submetida até ao fim do mês seguinte a cada trimestre do ano civil a que respeitam as prestações de serviços, deve conter os valores expressos em euros, mencionar o número de identificação do SP para permitir a aplicação do respetivo regime especial e, descrever o valor total, o valor líquido de imposto, os valores das operações realizadas durante o intervalo de tributação, o total de imposto correspondente discriminado por taxas, bem como a taxa ou taxas aplicáveis, para cada Estado-Membro de consumo em que o imposto é devido, sempre importando lembrar que as taxas do imposto aplicáveis são as que vigoram em cada Estado-Membro de consumo.

Neste âmbito, é de se ressaltar que o regime apresenta duas modalidades:

- i) O regime da União, intitulado como *Union Scheme*. Um regime especial para os sujeitos passivos estabelecidos na UE. Aplicável quando o prestador do serviço consiste num sujeito passivo estabelecido na Comunidade;
- ii) O regime Extra-União, denominado *Non-Union Scheme*. que foi um alargamento do regime *VAT on E-services* (VoES). Aplicável no contexto em que o prestador do serviço é um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade.

Neste sistema, os sujeitos passivos fixados na UE começaram a poder entregar trimestralmente a declaração de IVA e realizar o respetivo pagamento, e, posteriormente, a Autoridade Tributária iria enviar o montante recolhido, assim como os elementos identificadores do pagamento para o respetivo Estado-Membro que consumiu aquele produto ou serviço. Em relação aos sujeitos passivos não fixados na UE, estes iriam escolher

um país membro e pedir o registo de um número de identificação fiscal à Autoridade Tributária daquele país para se poder enquadrar no regime vigente.

De acordo com Almeida (2018), este regime apresentou como inovação, a facilidade que os prestadores de serviços tinham em registar-se nos vários Estados-Membros onde prestavam serviços aos respetivos consumidores. Com o advento do MOSS, o facto do fornecedor registar a declaração das suas transações num único Estado-Membro, para todos os seus clientes dos diversos países, promoveu uma significativa redução nos custos e uma diminuição na burocracia.

Roriz (2017) revela que o MOSS se apresentou, inicialmente, como uma solução que promoveu um impacto extremamente positivo para os Estados-Membros e fornecedores, sendo contabilizada uma receita de 3 biliões de euros ao longo do primeiro ano, apresentando uma maior eficiência quando comparada com a receita angariada por outros mecanismos, tais como o VoES, que foi de 140 milhões de euros no ano de 2014. Verificou-se ainda o registo de 14.000 empresas do setor de serviços de telecomunicações, televisão e radiodifusão dos diversos países.

Entretanto, Almeida (2018) comenta que, apesar dos avanços, diversos problemas relacionados com a cobrança do IVA ainda persistiam, dentre os quais se salienta a necessidade de se saber efetivamente qual é o país em que o consumidor reside, a taxa de IVA do país em que vive (Ex: em Portugal o IVA é de 23%, mas existem outros 27 Estados-Membros) e a aplicação do mecanismo *reverse charge* que exige a confirmação da categoria tributável do cliente e a sua respetiva localização para se realizar a prestação não sujeita.

Com o objetivo de continuar a melhorar e a harmonizar os processos de tributação na UE, bem como acompanhar de forma eficaz o fenómeno tecnológico na economia digital, a Direção-Geral de Fiscalidade e a União Aduaneira da Comissão Europeia, instaurou, em 2015, a Comissão Juncker, que tinha a missão de criar um mercado digital único e integrado, o *Digital Single Market Strategy*, fundamentando-se numa estratégia de delinear um futuro digital com confiança e segurança num contexto de uma Europa totalmente integrada.

Com o intuito de integrar o sistema do IVA e promover o crescimento das empresas com atividades de exportação transfronteiriças, a Comissão apresentou no ano de 2016, um plano

de ação que objetivava a criação de um espaço único europeu do IVA que fosse capaz de responder aos desafios do século XXI. Neste contexto, Ramadas (2019) relata que, foi lançado em outubro de 2017, um conjunto de medidas que contemplam três atos legislativos, a saber:

(i) uma proposição que modifica a Diretiva IVA, implementando novos elementos como as Soluções Rápidas (*quick fixes*), o Sujeito Passivo Certificado e os fundamentos jurídicos para a regulamentação definitiva do IVA.

(ii) A introdução de uma *quick fix* relacionada à simplificação e homogeneização das regras de transporte intracomunitário de bens, tendo como objetivo a isenção de IVA na entrega.

(iii) uma proposição que modifica o regulamento IVA em termos de cooperação administrativa, no contexto em que é necessário garantir a inclusão do estatuto do Sujeito Passivo Certificado no sistema VIES para permitir a averiguação imediata do estatuto.

### **1.3.2 Implementação das Soluções Rápidas**

As soluções rápidas (*quick fixes*) consistiram num conjunto de resoluções onde apresentavam quatro medidas que objetivavam melhorar o funcionamento do sistema de IVA, preparando o mesmo para a implantação de um sistema definitivo.

Apresentam-se, de seguida, as soluções rápidas introduzidas, bem como a base jurídica que as promoveu:

- (i) Harmonização das regras relativas a transações em cadeia

Esta diretiva foi publicada no âmbito do novo artigo 36.º-A da Diretiva 2006/112/CE do conselho de 28 de novembro de 2006 (alterada pela Diretiva (UE) 2018/1910 do conselho de 4 de dezembro de 2018)<sup>1</sup>, o qual regulamenta que nas transações em cadeia, ou seja,

---

<sup>1</sup> A Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do IVA em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, foi transposta pela Lei n.º 49/2020 de 24 de agosto para a ordem jurídica interna.

aquelas transações que tenham, pelo menos, dois fornecedores, mas apenas um movimento de bens de um Estado-Membro para outro, neste caso a isenção de IVA deve aplicar-se à transmissão realizada entre o primeiro fornecedor e o intermediário (Almeida, 2018).

Ramadas (2019) refere que esta diretriz apresenta somente uma exceção, que ocorre quando o operador intermediário comunica ao seu fornecedor o número de identificação de IVA que lhe foi emitido pelo Estado-Membro, a partir do qual os bens são expedidos ou transportados. Neste caso, a isenção será aplicada à transmissão realizada pelo intermediário.

(ii) Harmonização das regras aplicáveis à venda de bens à consignação

Esta diretriz, que se encontra descrita no novo artigo 17.º-A da Diretiva 2006/112/CE do conselho de 28 de novembro de 2006, refere que nas vendas à consignação, os bens serão mantidos pelo fornecedor no armazém do cliente ou de terceiros, para que o cliente retire as mercadorias para venda sempre que necessário.

Descreve-se abaixo, na íntegra, o artigo 17.º-A da Diretiva 2006/112/CE, assim como os seus requisitos necessários:

De acordo com o novo artigo 17.º-A da Diretiva 2006/112/CE, “...não pode ser assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transferência por um SP de um bem da sua empresa com destino a outro Estado-Membro ao abrigo do regime das vendas à consignação...”, desde que:

1. Os bens sejam expedidos ou transportados por um sujeito passivo (ou por terceiro, mas por conta deste) para outro EM, para, posteriormente e nesse mesmo EM, serem entregues a outro sujeito passivo habilitado a adquirir a sua propriedade;
2. A transmissão seja efetuada nos termos de um acordo existente entre os sujeitos passivos envolvidos na operação;
3. O sujeito passivo que procede à expedição ou ao transporte dos bens não tenha a sede da sua atividade económica nem disponha de estabelecimento estável no EM de destino;
4. O sujeito passivo destinatário esteja registado para efeitos de IVA no EM para o qual os bens são expedidos ou transportados;

5. A identidade e o número de identificação de IVA atribuído pelo EM de destino ao adquirente seja conhecida pelo sujeito passivo quando se inicia a expedição ou o transporte;
6. O sujeito passivo que procede à expedição ou ao transporte dos bens registre a transferência dos bens no registo previsto no artigo 243º, nº 3 (norma igualmente introduzida pela Diretiva em apreço) e indique a identidade e o número de identificação de IVA do sujeito passivo adquirente no mapa recapitulativo previsto no artigo 262º, nº 2;
7. As mercadorias não procedam à consignação por mais de 12 meses.

(Comissão Europeia de Finanças e Tributação, Diretiva do IVA, Artigo 17º A)

Fortes (2018) relata que, antes da implantação desta *quick fix*, o fornecedor que procedesse a uma venda à consignação intracomunitária, tinha que efetuar uma transmissão intracomunitária seguida de uma aquisição intracomunitária, implicando a necessidade de registo no país de destino onde o IVA se iria auto-liquidar, sem prejuízo do direito à dedução. Posteriormente o SP transmitiria os bens ao adquirente, liquidando o IVA, assim como em qualquer outra operação interna do Estado-Membro em questão.

Roriz (2017) relata que esta medida objetiva simplifica e harmoniza as regras relativas ao regime de consignação, uma vez que, deixará de ser necessário a exigência do registo para efeitos de IVA dos fornecedores nos Estados-Membros onde estes realizam vendas em regime de consignação.

Almeida (2018) comenta que a partir destas alterações, e desde que sejam cumpridos os critérios relatados acima, o processo de venda à consignação não será mais considerado um fornecimento intracomunitário e uma aquisição presumida, e desta forma, o fornecedor não terá mais de realizar o registo para efeitos de IVA no Estado-Membro de destino.

- (iii) Harmonização das regras de documentação dos movimentos transfronteiriços de mercadorias.

Esta diretiva, que se encontra descrita no artigo 138º da Diretiva 2006/112/CE do conselho de 28 de novembro de 2006, preconiza que a isenção nas transmissões intracomunitárias de bens depende da verificação dos seguintes requisitos:

1. Os bens serem fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo nessa qualidade em um Estado-Membro diferente do Estado de partida dos bens;
2. O sujeito passivo ou a pessoa coletiva a quem a entrega é efetuada esteja registado para efeitos de IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens e tenha comunicado esse número de identificação ao fornecedor.

(Comissão Europeia de Finanças e Tributação, Diretiva do IVA, Artigo 138º)

Ramadas (2019) comenta que nesta diretiva a Comissão Europeia de Finanças e Tributação teve o objetivo de harmonizar os meios de prova considerados idóneos.

Para que este objetivo fosse alcançado, o regulamento agrupou os meios de prova admissíveis em duas listas, A e B, cujas características se encontram expostas de seguida.

- Lista A: relativa a documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo ou uma fatura emitida pelo transportador dos bens.
- Lista B: relativa a outros documentos, tais como:
  - uma apólice de seguro relativa ao transporte ou à expedição dos bens ou documentos bancários comprovativos do pagamento do transporte ou da expedição dos bens;
  - documentos oficiais emitidos por uma entidade pública, por exemplo um notário, que confirmem a chegada dos bens ao Estado-Membro de destino;
  - um recibo emitido por um depositário no Estado-Membro de destino, que confirme a armazenagem dos bens nesse Estado-Membro.

Assim sendo, dentro desta nova diretiva, considera-se que os bens foram enviados ou transportados a partir de um Estado-Membro para outro, quando o vendedor indicar que os bens foram transportados/ expedidos por ele ou por terceiros (desde que por sua conta) e detenha em seu poder dois documentos previstos na Lista A ou um documento que conste na Lista A e outro previsto na Lista B. Entretanto, a autoridade pode contestar esta presunção por meio da apresentação de provas contrárias.

Para além disso, é igualmente presumido que os bens foram transportados/ expedidos a partir de um Estado-Membro para outro quando:

- 1) O vendedor obtenha do comprador uma declaração escrita que indique que os bens foram transportados ou expedidos pelo comprador (ou por terceiros, por sua conta) e que nesta declaração conste o Estado-Membro de destino, o nome e endereço do comprador, a quantidade e natureza dos bens, a data e o lugar de chegada dos bens;
- 2) Existam dois elementos de prova não contraditórios da Lista A ou qualquer um dos elementos da Lista A, em conjunto com qualquer um dos elementos de prova não contraditórios descritos na Lista B, que confirmem o transporte ou a expedição.

Ao contrário da condição de acreditação anterior, esta presunção não é passível de ser contestada pelas autoridades fiscais (Almeida, 2018).

Também é relevante salientar que, em qualquer dos casos, a documentação comprobatória a ser reunida deve ser emitida pelas duas partes de forma independente. Aliado a isso, nos casos em que o fornecedor não cumpra com o requisito obrigatório de apresentação do mapa recapitulativo ou se o mapa apresentado não descrever todas as informações relativas à entrega que está a ser feita, a isenção não será aplicada (Ramadas, 2019).

Cunha et al (2021) explica que esta “solução rápida” introduz mudanças para simplificar as regras nas cadeias de suprimentos, com o intuito de assegurar segurança jurídica, pois nestas operações em que existem várias entregas sucessivas, estão sujeitas a um único transporte intracomunitário, o que gera problemas na tributação e na isenção do IVA.

- (iv) Implementação de um mecanismo obrigatório de conferência da validade do número de contribuinte em transações intracomunitárias de bens

Esta *quick fix* foi promulgada no sentido de modificar o artigo 21.º, do Regulamento (UE) nº 2010/904, inserindo uma questão relativa à inclusão do número de contribuinte do adquirente no VIES, que a partir desta data é um requisito material da aplicação de isenção de IVA nas transações intracomunitárias de bens e não apenas um requisito formal.

Neste sentido, percebe-se que a Comissão Europeia considera que os Estados-Membros devem assegurar que a isenção do IVA não se aplicará caso o vendedor/ fornecedor não obedeça às obrigações de indicação na lista VIES.

Constata-se que esta *quick fix* surge no contexto de rastrear melhor as operações e preconiza que a averiguação do número de identificação do IVA do comprador no sistema VIES, deverá ser uma condição essencial para o fornecedor aplicar a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de produtos e serviços (Almeida, 2018).

### 1.3.3 Sujeito Passivo Certificado

Este novo conceito vem definir que uma empresa pode obter a autenticação de contribuinte fiável, diante do cumprimento de determinados critérios definidos por lei, constante no artigo 13.º-A da Diretiva 2006/112/CE do conselho de 28 de novembro de 2006, o qual se encontra descrito a seguir:

(a) Ausência de infrações graves ou repetidas às regras fiscais e à legislação aduaneira, bem como a inexistência de registo de infrações penais graves relacionadas com a atividade económica do requerente;

(b) Demonstração, pelo requerente, de um elevado nível de controlo das suas operações e do fluxo de bens, quer mediante um sistema de gestão dos registos comerciais e, se for caso disso, dos registos de transportes, que permita controlos aduaneiros adequados quer mediante um procedimento fiável ou certificado de auditoria interna;

(c) Provas da solvabilidade financeira do requerente, que deve ser considerada comprovada quer quando o requerente tem uma situação financeira sólida, que lhe permita cumprir os seus compromissos, tendo em devida conta as características do tipo de atividade comercial em causa, quer através da apresentação de garantias prestadas por empresas de seguros ou outras instituições financeiras ou por outros terceiros economicamente fiáveis.

(Comissão Europeia de Finanças e Tributação, Diretiva do IVA, Artigo 13º-A)

Neste contexto, permanece a manutenção do mecanismo *reverse charge*, no qual a sujeição à obrigação de pagamento do IVA passa novamente para o SP adquirente (Moura, 2017). Aliado a isso, este contribuinte fiável poderá fazer uso dos benefícios das soluções rápidas expostas no ponto anterior.

Ramadas (2019) explicita que, embora esta diretriz tenha um cariz facilitador, somente é aplicável aos sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, o que em certa medida favorece estes agentes. Para além disso, esta proposta apresenta dificuldades relativamente à sua aplicação prática, nomeadamente no que tange à utilização de conceitos amplos e pouco esclarecedores na descrição dos critérios cumulativos necessários.

Podemos citar como exemplo alguns conceitos como: “solvabilidade financeira”, “infrações graves” e “elevado nível de controlo” que são vagos e não possibilitam uma clara interpretação para os sujeitos passivos envolventes, tornando-se necessária uma explicação mais pormenorizada destas questões.

A proposta que estabelece a introdução do conceito de Sujeito Passivo Certificado prevê que “o estatuto de um Sujeito Passivo Certificado concedido por um Estado-Membro, seja reconhecido pelas autoridades fiscais em todos os Estados-Membros”.

Entretanto, Fortes (2018) refere que, no contexto atual, no qual ainda não existe uma completa harmonização dos quesitos de obtenção e manutenção do estatuto, esta proposta pode provocar problemas, resultantes da adoção de critérios próprios pelas diversas autoridades tributárias, o que pode causar um cenário de insegurança jurídica, que é extremamente prejudicial para os negócios.

O mesmo autor coloca ainda em causa a questão da dificuldade de obtenção do certificado do Sujeito Passivo Certificado por parte de várias empresas, uma vez que, estas não conseguem atender a todos os quesitos normalizados do estatuto em função da ausência de um historial contributivo (Fortes, 2018).

Neste cenário, pode-se constatar que este conceito de Sujeito Passivo Certificado apresenta, nesta etapa inicial de implantação, um contexto jurídico um tanto vulnerável, e por isso, é necessário que os Estados-Membros em conjunto com a Comissão Europeia enviem esforços no sentido de clarificar e harmonizar a execução do estatuto, com o intuito de inviabilizar aberturas para burlas e atividades fraudulentas.

### **1.3.3.1 Pleno Princípio do Destino e Responsabilidade do Fornecedor**

Esta diretriz preconiza a introdução do pleno princípio da tributação de acordo com a taxa legal do Estado-Membro do destino, a responsabilidade total do fornecedor e a ampliação do regime especial do balcão único.

Moura (2017) argumenta que esta escolha do regime definitivo de IVA, ter como principal fundamento o princípio de tributação à taxa do Estado-Membro de destino, tem semelhança com as normas regulamentadas pela OCDE, o que é uma questão de grande relevância para se combater as fraudes fiscais e as disparidades de competição. A Comissão promoveu também o alargamento do contexto de aplicação de regime MOSS, introduzindo limiares anuais ao nível comunitário.

### **1.3.4 Alargamento do MOSS**

Fortes (2018) afirma que a ampliação do mecanismo MOSS para as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações e similares por via eletrónica B2C foi um movimento importante e bastante positivo na reforma do sistema do IVA.

Roriz (2017) corrobora esta afirmativa ao dizer que este alargamento no contexto do regime especial “intra-União” do MOSS foi pensado no âmbito de permitir aos sujeitos passivos terem a oportunidade de reportarem num único documento declarativo *online* ambas as operações, o que proporciona uma facilidade do ponto de vista contabilístico e fiscal para as empresas.

Relativamente aos sujeitos passivos estabelecidos fora da UE, este regime especial irá aproveitar-se de uma extensão, porém somente no alargamento a todos os serviços, para além daquelas já aplicáveis.

Fortes (2018) sublinha que outro benefício advindo da ampliação do MOSS, foi a imensa redução dos custos administrativos. Neste âmbito, constata-se que ocorreram economias na ordem dos 90% ou mais, em relação aos custos realizados pelos sujeitos passivos que não utilizam este mecanismo.

Contudo, Almeida (2018) chama atenção que o alargamento do mecanismo continua marcado pela neutralidade no que diz respeito à diferenciação entre os fornecedores de dentro e de fora da UE, o que pode promover potenciais distorções. Por isso, Ramadas (2019) comenta que seria interessante a comissão revisar novamente as regras para que estas sejam aproveitadas por todos os sujeitos passivos, não importando o lugar em que se encontram estabelecidos.

### **1.3.5 E-Commerce Package**

Dando continuidade ao trajeto de evolução da legislação referente ao IVA, Ramadas (2019) relata que, em dezembro de 2017, a Comissão apresentou um conjunto de medidas de apoio ao comércio eletrónico que objetivavam diminuir, para as pequenas e microempresas, os custos administrativos para cumprimento das obrigações legais do IVA e garantir igualdade de tratamento entre os fornecedores e operadores económicos, independentemente do país em que estejam estabelecidos. Estas medidas foram intituladas de *e-commerce package*.

Dentre as inovações do *e-commerce package*, temos várias medidas de implementação gradual, para que as organizações tenham condições de se adaptarem e obtenham pleno partido do mercado único europeu.

#### **1.3.5.1 Introdução de limiares aplicados aos serviços eletrónicos e posteriormente, aos bens**

Fortes (2018) afirma que, com a implantação do regime MOSS, em 2015, ocorreu um incremento na capacidade de cobrança do IVA relativamente às prestações de serviços de telecomunicações, serviços eletrónicos e radiodifusão do tipo B2C.

Entretanto, as empresas de pequeno porte e as corporações iniciantes continuavam a ter que cumprir os encargos legais, o que representava um elevado custo perante o montante comercializado. Com o intuito de estimular o crescimento destas empresas, a Comissão introduziu dois limiares anuais mínimos que são válidos dentro da Comunidade Europeia (Fortes, 2018).

Desta forma, em janeiro de 2019, os agentes prestadores de serviços eletrónicos B2C, que cumpram, de forma cumulativa, os critérios de:

- (a) Estarem estabelecidos ou possuírem residência habitual num único Estado-Membro;
- (b) Prestarem serviços a consumidores finais de outros países membros e;
- (c) Apresentarem um valor total líquido de IVA inferior a 10.000,00 euros,

passaram a ter o direito de optar pela tributação em sede de IVA, de acordo com as regras tributárias do Estado-Membro em que se encontram estabelecidos, o que proporcionou uma grande vantagem declarativa, uma vez que, continuam a relacionar-se com a autoridade fiscal a que já estão acostumados.

Contudo, estabeleceu-se também que o regime das vendas à distância teria uma faixa de limiares possíveis de adoção pelos países membros. Para este limiar, os fornecedores que tivessem valores de IVA abaixo do limite dos 35.000 € ou 100.000 € (dependendo do país), poderiam liquidar o respetivo IVA de acordo com o percentual da taxa legal do Estado-Membro de origem.

Almeida (2018) relata que o outro limiar de simplificação introduzido está relacionado com a obrigação de localização e identificação dos consumidores, que, até à altura, era necessária somente a comprovação por “dois elementos de prova não contraditórios”, o que era uma difícil exigência em termos de prestações de serviços eletrónicos, uma vez que, estas transações são realizadas de forma remota, automatizada, a qualquer dia e hora, o que dificulta imenso a comprovação supracitada.

Com o objetivo de resolver esta difícil obrigação, a partir de janeiro de 2019, foi implementado um limiar de 100.000,00 euros líquidos de IVA, tornando-se necessário somente a existência de um elemento comprobatório quando o valor total das prestações não fosse superior ao limite. De acordo com Ramadas (2019) esta implantação de limiares anuais dentro dos Estados-Membros está em consonância com as diretrizes preconizadas pela OCDE.

Contudo, muitos especialistas na área de tributação comentam que a introdução do primeiro limiar não é uma opção das mais interessantes e justas, pois vai no sentido inverso do Princípio do Destino. Almeida (2018) sublinha que realmente existe uma necessidade de equilíbrio entre os princípios fundamentais e a eficiência, porém, o retorno da tributação ao

Estado de origem continua a fomentar a distorção competitiva, pois favorece os fornecedores estabelecidos em países membros que possuem uma taxa de IVA mais baixa.

No sentido de resolver esta questão, Ramadas (2019) e Almeida (2018) sugerem que concomitantemente à adoção do limiar introduzido, sejam promovidas um maior número de auditorias, as quais serão uma ferramenta de garantia do cumprimento das leis, embora sabidamente estas apresentem altos custos.

Nos anos seguintes, a UE continuou a trabalhar para aperfeiçoar os mecanismos do IVA e modificou algumas questões relacionadas com a tributação do *e-commerce*, através dos artigos 2º e 3º da Diretiva 2017/2455 do Conselho Fiscal e Tributário, publicada em 5/12/2017 e da Diretiva 2019/1995 do Conselho Fiscal e Tributário, de 21/11/2019 (Martins, 2021).

Estes diplomas foram transpostos para a legislação portuguesa por meio da Lei n.º 47/2020, de 20 de agosto, que entraria em vigor a 1 de janeiro de 2021, mas que, entretanto, foi adiada em função da necessidade de alargamento de tempo para que os Estados-Membros realizassem a adaptação dos seus respetivos sistemas informáticos. Por isso, a mesma somente entrou em vigor no dia 1 de julho de 2021.

Martins (2021) ressalta que esta nova legislação tem como objetivos principais:

- a) Promover uma tributação mais eficiente e adequada, procurando reduzir a evasão fiscal;
- b) Facilitar os mecanismos de cobrança de imposto para as empresas;
- c) Promover condições de justa concorrência entre as empresas europeias e não europeias.

Neste âmbito, percebe-se que os novos diplomas se destinam a todas as empresas da UE e fora da UE que comercializem bens e/ou serviços *online* a particulares europeus, não importando o canal de venda utilizado, quer seja *marketplaces* (Ali Baba, Amazon, eBay, Fnac), *websites* ou redes sociais.

Para além disso, passam a ser abrangidas todas as plataformas de *e-commerce*, quer tenham estabelecimento estável dentro ou fora da UE, que a partir da vigência da lei, têm o status de sujeitos passivos, tendo assim a responsabilidade de cobrar e entregar o IVA das transações

comerciais em que atuam, bem como manter a guarda e custódia do respetivo registo dessas operações, para prestação de contas à Autoridade Tributária.

Outra questão relevante é analisar efetivamente o que será modificado com estas novas diretrizes.

O primeiro ponto refere que a tributação passa a ser aplicável no país de destino, pelo que o IVA será pago de acordo com as taxas do país destinatário. Existe apenas uma exceção para o caso de pequenas empresas sediadas num determinado Estado-Membro que realizem vendas pontuais para outros mercados no valor total anual de 10 mil euros. Neste caso, não terão de declarar IVA nesses países, e, portanto, o IVA devido será pago à administração fiscal do seu país, o qual se encarregará de, posteriormente, realizar a remessa deste valor ao respetivo Estado-Membro.

O segundo ponto relaciona-se com a nova declaração aduaneira eletrónica de cobrança de IVA, referente às importações de baixo valor na União Europeia, mais fácil de ser preenchida e menos burocrática, a qual tem como exigências um conjunto muito menor de dados quando os valores das transações forem inferiores a 150 euros. Aliado a isso, esta nova declaração aduaneira eletrónica preconiza que o IVA deverá ser cobrado por parte do declarante aduaneiro, o qual posteriormente irá enviá-lo às autoridades alfandegárias.

Um terceiro assunto que também é relevante nestes novos diplomas é o fim da isenção de IVA para as compras extracomunitárias até 22 euros, o que tem como consequência todas as compras extracomunitárias começarem a estar sujeitas ao pagamento de IVA, não importando o seu valor.

Por fim, temos ainda a questão do alargamento no âmbito do Balcão Único do IVA, o qual prescreve que, empresas atuantes no comércio eletrónico deixam de ter a obrigação de se registar em cada Estado-Membro destinatário dos seus produtos ou serviços, tendo somente a necessidade de operar todas as obrigações declarativas e fiscais através do Balcão Único.

Martins (2021) relata que a proposição da União Europeia com a implementação destas alterações é proporcionar um acréscimo nas receitas provenientes do IVA, principalmente no que diz respeito ao aumento da população tributável, o que deverá trazer consequências positivas para os Estados-Membros em termos de arrecadação.

O mesmo autor salienta ainda que esta articulação irá proporcionar condições igualitárias para todas as empresas, permitindo um aumento do comércio dentro da UE, pois as empresas não estarão sujeitas a atrasos nem problemas decorrentes de procedimentos a cargo dos correios ou de outros operadores postais (Martins, 2021).

Para efeitos práticos, este conjunto de diretrizes proporciona que uma empresa portuguesa realize a liquidação do IVA no âmbito da taxa legalmente exigida em Portugal, caso os clientes estejam domiciliados em Portugal, assim como o local de entrega dos bens, ou ainda no caso desta empresa prestar serviços eletrónicos/ vendas à distância para consumidores finais, de forma pontual, desde que não se ultrapasse o valor de 10.000 € anuais.

No caso da empresa não se enquadrar nestas situações, o diploma europeu preconiza que a tributação do IVA deverá ocorrer à taxa do país de destino, e desta forma a empresa irá realizar um procedimento de registo no Balcão Único do IVA, através do qual será feita a declaração e entrega do imposto devido a cada Estado-Membro.

### **1.3.6 *One Stop Shop* (OSS)**

Em 2019, foi publicada uma nova diretiva no sentido de melhorar as questões do MOSS. Este mecanismo amplia o escopo de abrangência do MOSS à generalidade dos serviços prestados a consumidores (B2C), as vendas à distância e as importações de mercadorias para venda a consumidor final.

Para definir e esclarecer questões relativas ao OSS, foi publicado em 19/4/2021 o Ofício Circulado n.º 30233, que discorre acerca do pré-registo ou atualização dos dados de registo no balcão único ou *One Stop Shop* (OSS).

Este ofício circulado encontra-se no contexto da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, que adiciona para o âmbito jurídico interno os itens apresentados nos artigos 2.º e 3.º da Diretiva 2017/2455 do Conselho da União Europeia e da Diretiva 2019/1995 do Conselho da União Europeia, que implementam o pacote *e-commerce*, o qual contempla a transformação do MOSS (*Mini One Stop Shop*) em OSS (*One Stop Shop*).

Martins (2021) relata que a atualização abrangida pela OSS amplia o contexto de aplicação da MOSS à totalidade dos serviços prestados a consumidores, além de vendas à distância e

importações de mercadorias para venda a consumidor final, constituindo-se, desta forma, num importante passo para a formação de um espaço único de IVA na União Europeia.

Este regime entrou em vigor a partir de julho de 2021, e, portanto, as empresas que realizam transações e prestações de serviço nas áreas de telecomunicações, serviços eletrónicos e radiodifusão não terão que se registar em vários países da União Europeia (UE) para efeitos de IVA. Estas empresas terão a opção de apresentar uma declaração de OSS, trimestralmente, demonstrando todas as vendas elegíveis dentro da UE. Com este regime, o IVA será pago às autoridades fiscais do país de origem da entidade que, posteriormente, encaminham os valores pagos para os países em questão.

O mesmo autor comenta também que existe uma exceção para esta regra, a qual contempla as empresas estabelecidas na União Europeia que realizam vendas para outros Estados-Membros de valores anuais inferiores a 10.000 €. Estas empresas podem cobrar o IVA no seu país e realizar a declaração destas vendas de IVA no mesmo.

#### **1.3.6.1 *Import One Stop Shop (IOSS)***

Almeida (2018) comenta que uma das questões mais relevantes deste pacote é a sensibilidade demonstrada pelo fim da isenção de IVA nas pequenas remessas importadas para a UE, que passou a ter sentido, principalmente nos últimos anos, em função do exponencial aumento nas importações de produtos e bens de países de fora da Comunidade Europeia.

Estas importações, que anteriormente eram isentas de IVA para consumidores finais residentes na UE, justificava-se no início, pois os custos administrativos realizados para a cobrança do IVA, muitas vezes eram superiores ao valor do imposto.

Entretanto, ao longo do tempo, isso demonstrou-se prejudicial, pois além de significar um tratamento diferenciado entre os fornecedores de fora da UE e dos fornecedores intracomunitários, surgiram também diversas possibilidades de fraude, tais como: o fracionamento destas remessas em lotes de valor inferior e avaliação dos bens em valores abaixo daqueles que seriam verdadeiros.

Este contexto de burlas e fraudes promoveu um imenso rombo de 1.000 milhões de euros em receitas que iriam para os orçamentos dos Estados-Membros da UE (Comissão Europeia,

2017). Com o intuito de estancar esta imensa perda de receita fiscal, a Comissão revogou em janeiro de 2021, a isenção de IVA nas remessas de pequeno valor, significando que o IVA será sempre devido, independentemente do valor da mercadoria, e para isso adotou um novo regime especial que foi intitulado de “*Import One Stop Shop*” (IOSS).

Neste regime, o conceito de venda à distância ou de bens importados contempla os mesmos elementos de uma transação intracomunitária, apenas com uma diferença, que é a dos bens serem oriundos de um país de fora da UE.

Inserido neste contexto, o IVA deve ser cobrado apenas uma vez, ou na altura da importação, ou na venda à distância. Assim sendo, para impedir uma dupla tributação, a diretiva de IVA preconiza que os países membros devem isentar as importações de bens, caso se declare o IVA pelo regime especial de importação e se o número de identificação do IVA do vendedor tiver sido comunicado às autoridades aduaneiras.

Fortes (2018) refere ainda que este regime também poderá ser usado por sujeitos passivos estabelecidos em países terceiros, no entanto deve ser feita a nomeação de um intermediário ou é necessário que se tenha celebrado um acordo de reciprocidade entre este país de fora da comunidade e a própria UE.

Na realidade, o mecanismo de IOSS veio facilitar o processo e tentar promover um equilíbrio justo entre os parceiros comerciais, pois quando o fornecedor pretende utilizar o regime especial, este efetua o pedido de registo num Estado-Membro e o IVA é liquidado no momento em que o pagamento é aceite, sendo posteriormente declarado e pago através de uma declaração IOSS.

Brites e Lopes (2017) afirmam que, em resumo, o principal objetivo deste novo regime é permitir que as autoridades tributárias e alfandegárias verifiquem se a parcela enviada é proveniente de um sujeito passivo registado. Entretanto, Fortes (2019) salienta que ainda falta perceber como será efetuada a verificação do número de identificação do IVA.

Após esta etapa, Fortes (2018) comenta que a Comissão Europeia apresentou em 2018 uma 2ª fase do plano de reforma do sistema do IVA, a qual contemplou um grupo de medidas a serem implementadas num horizonte de cinco anos.

Este conjunto pretende que o novo tratamento dado em sede de IVA seja alargado a todos, desde as transmissões de bens transfronteiras até a todas as prestações de serviços, ou seja, esta diretiva preconiza que os Estados-Membros devem considerar as transações transfronteiras de IVA como operações domésticas no mercado interno da UE.

A partir deste novo tratamento tem-se o objetivo de criar uma tributação harmonizada, que se fundamenta através do alargamento do mecanismo de registo e pagamento *online* a todas as transmissões de bens B2C, assim como as transmissões B2B além-fronteiras também são sujeitas a IVA, seguindo as mesmas diretrizes das operações domésticas (Almeida, 2018).

Para além disso, esta diretiva traça um caminho na direção de um instrumento *Big One Stop Shop* (BOSS), no qual por meio de um registo único de declaração, o fornecedor poderá liquidar o IVA à taxa do Estado de destino, sendo que, posteriormente, a coleta será transferida para esse mesmo Estado (Fortes, 2018).

O mesmo autor relata que esta alteração no sistema de cobrança de IVA terá como consequência o facto das mercadorias serem sempre tributadas com antecedência, ou seja, antes de atravessarem as fronteiras, e posteriormente, inserido no contexto de ser um imposto relativo ao consumo, o IVA recolhido será direcionado para o Estado-Membro de destino/consumo.

### **1.3.6.2 Os três novos regimes da OSS**

Atualmente, e em resumo, o balcão único (OSS) abrange três regimes especiais: o regime extra-União, o regime da União e o regime de importação.

Os regimes são facultativos e estão disponíveis para sujeitos passivos estabelecidos na UE e fora da UE. Os sujeitos passivos estabelecidos na UE podem utilizar o regime da União e o regime de importação, enquanto que os sujeitos passivos não estabelecidos na UE podem utilizar os três regimes, o regime extra-União, o regime da União e o regime de importação.

**Tabela 1** - Quem pode registar-se nos regimes OSS?

| Regime extra-União<br>OSS-EUE   | Regime da União<br>(OSS-UE)   | Regime de importação<br>(IOSS)   |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sujeitos passivos estabelecidos <b>fora da UE</b></li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sujeitos passivos estabelecidos <b>na UE</b> (serviços e bens)</li> <li>▪ Sujeitos passivos estabelecidos <b>fora da UE</b> (apenas bens)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sujeitos passivos estabelecidos <b>na UE</b></li> <li>▪ Sujeitos passivos estabelecidos <b>fora da UE</b> (obrigação de designar um intermediário<sup>2</sup>)</li> </ul> |

Fonte: Elaboração própria através do Guia do Balcão Único do IVA no Portal das Finanças

Antes da aplicação destes regimes, o prestador de serviços era obrigado a registar-se em cada um dos Estados-Membros em que entregasse bens ou prestasse serviços. Entretanto, ao optar por um dos regimes OSS, o SP deve aplicar esse regime a todas as entregas e/ou prestações abrangidas pelo regime em causa em todos os Estados-Membros envolvidos. Ou seja, uma vez exercida a opção pelo regime, o mesmo aplica-se a todas as entregas e/ou prestações de serviços em todos os Estados-Membros.

Estes regimes especiais permitem aos sujeitos passivos declarar e pagar o IVA devido em Estados-Membros em que, por regra, os sujeitos passivos não se encontram estabelecidos, utilizando para o efeito um portal *Web* no Estado-Membro em que se encontram identificados (Estado-Membro de identificação<sup>3</sup>).

Na prática, o sujeito passivo que se encontre registado para efeitos de um regime OSS num Estado-Membro apresentará, por via eletrónica, declarações de IVA OSS em que descreve as entregas e/ou prestações passíveis de serem declaradas no respetivo regime OSS, em conjunto com o IVA devido.

<sup>2</sup> Se um sujeito passivo estiver estabelecido num país terceiro com o qual a União tenha celebrado um acordo de assistência mútua em matéria de cobrança de créditos de IVA e efetuar vendas à distância de bens importados a partir desse país, não tem de designar um intermediário.

<sup>3</sup> O Estado-Membro de identificação é o Estado-Membro em que o sujeito passivo se encontra registado para utilizar o regime de balcão único e no qual declara e paga o IVA que é devido no(s) Estado(s)-Membro(s) de consumo.

**Tabela 2** - Que tipo de entregas ou prestações B2C podem ser declaradas em que regime?

| Regime extra-União     | Regime da União  | Regime de importação   |
|------------------------|--|--|
| Prestações de serviços | <p>Entregas de bens (incluindo bens sujeitos a impostos especiais de consumo)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Entregas intra-UE de bens</li> <li>▪ Entregas internas de bens efetuadas por fornecedores presumidos e prestações de serviços:</li> <li>▪ Prestações de serviços no qual o prestador não esteja estabelecido</li> </ul> | <p>Entregas de bens (excluindo bens sujeitos a impostos especiais de consumo)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ importados de um território terceiro/ país terceiro</li> <li>▪ em remessas ≤ 150 €</li> </ul> |

Fonte: Elaboração própria através do Guia do Balcão Único do IVA no Portal das Finanças

A declaração de IVA é apresentada trimestralmente no regime extra-União e no regime da União e mensalmente no regime de importação. Se um sujeito passivo optar por utilizar um dos regimes, tem de declarar todas as entregas e/ou prestações abrangidas por esse regime específico através da declaração OSS do respetivo regime. Essas declarações de IVA OSS, juntamente com o IVA pago, são depois transmitidas pelo Estado-Membro de identificação aos Estados-Membros de consumo correspondentes, através de uma rede de comunicações segura.

As declarações de IVA OSS completam, sem substituir, as declarações de IVA apresentadas por um sujeito passivo no respetivo Estado-Membro ao abrigo das suas obrigações nacionais em matéria de IVA.

O Regime de importação ou Regime de vendas à distância de bens importados, também conhecido como IOSS, é um regime aplicável aos bens importados de valor inferior a 150 € que não sejam sujeitos a IEC e se destinem a consumidores da UE.

O Regime da União já existia e era aplicável às empresas da UE. Agora alargado, passa a incluir outros tipos de serviços B2C e as vendas à distância intracomunitárias, incluindo as realizadas através de plataformas digitais.

O Regime extra-União aplica-se a todos os serviços prestados por SPs não estabelecidos na UE a consumidores da UE (B2C), obrigados a registo e liquidação de IVA à taxa do país de consumo (ou através de intermediário – devedor do IVA).

**Tabela 3** - Que entregas ou prestações podem ser declaradas nos regimes OSS?

|   | Regime extra-União               | Regime da União  | Regime de importação   |
|---|----------------------------------|--|--|
| Sujeitos passivos estabelecidos na UE     | Não pode utilizar este regime    | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Prestações de serviços B2C na UE<sup>4</sup></li> <li>▪ Vendas à distância intracomunitárias de bens</li> <li>▪ Entregas internas de bens (exclusivamente por fornecedores presumidos<sup>5</sup>)</li> </ul> | Vendas à distância de bens importados em remessas não superiores a 150 € |
| Sujeitos passivos não estabelecidos na UE | Prestações de serviços B2C na UE | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Vendas à distância intracomunitárias de bens</li> <li>▪ Entregas internas de bens (exclusivamente por fornecedores presumidos)</li> </ul>   | Vendas à distância de bens importados em remessas não superiores a 150 € |

Fonte: Elaboração própria através do Guia do Balcão Único do IVA no Portal das Finanças

#### 1.4 CONTEXTUALIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO IVA EM PORTUGAL

A partir de todo este contexto legislativo apresentado a nível de UE, Portugal vem ao longo dos anos se alinhando com estas diretrizes e adotando estas medidas. Em junho de 2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira publicou um ofício (Nº 30240) no sentido de esclarecer o âmbito de aplicação dos novos Regimes especiais, aprovados pela Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto e reafirmar os principais pontos relativos à tributação do IVA.

Neste contexto, o ofício publicado apresenta como aspetos mais relevantes os seguintes:

<sup>4</sup> Só podem ser declaradas no regime da União as prestações B2C a adquirentes num Estado-Membro no qual o prestador não esteja estabelecido.

<sup>5</sup> Por «fornecedor presumido» entende-se um sujeito passivo que não seja o fornecedor efetivo de determinados bens, mas que facilita a entrega e que, por conseguinte, é tratado, para efeitos de IVA (apenas), como se fosse o fornecedor.

- O âmbito do balcão único é alargado a todas as prestações de serviços B2C que sejam localizadas nos Estados-Membros nos quais o prestador não esteja estabelecido, às vendas à distância intracomunitárias de bens e a certas transmissões internas de bens, e, ainda, às vendas à distância de bens importados. (Ofício de N° 30240, 2p)

- O regime da União passa a permitir aos sujeitos passivos, independentemente do local onde estejam estabelecidos, o cumprimento das obrigações referentes às vendas à distância intracomunitárias de bens e a certas transmissões de bens internas efetuadas por interfaces eletrónicas, e aos sujeitos passivos que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio na UE, o cumprimento das obrigações referentes às prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, neste último caso quando o prestador não esteja estabelecido no Estado-Membro de consumo. (Ofício de N° 30240, 2p)

- O regime extra-União, aplicável a sujeitos passivos não estabelecidos na UE, passa a permitir o cumprimento das obrigações decorrentes de todas as prestações de serviços, efetuadas a não sujeitos passivos, que sejam localizadas na UE. (Ofício de N° 30240, 3p)

- Foi criado um regime especial para cumprimento das obrigações referentes às vendas à distância de bens importados que não sejam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em remessas de valor intrínseco não superior a 150 €. Sempre que o balcão único seja utilizado pelos sujeitos passivos para declarar na UE as vendas à distância de bens importados, as importações dos bens em questão beneficiam de isenção, evitando-se, desta forma, a ocorrência de situações de dupla tributação. (Ofício de N° 30240, 3p)

- O Balcão Único apresenta três regimes, o primeiro regulado pelos seus artigos 10.º a 13.º, designado no Regulamento de Execução, de regime da União, o segundo regulado pelos seus artigos 14.º a 18.º, designado de regime extra-União, e o terceiro regulado pelos seus artigos 19.º a 27.º, designado de regime de importação. Se um sujeito passivo optar por utilizar um dos regimes, tem de declarar todas as transmissões e/ou prestações abrangidas por esse regime específico através da declaração do IVA do respetivo regime de balcão único.

Aspetos relativos ao Regime da União: Podem registar-se para utilizar o regime da União nos termos do artigo 11.º.

Sujeitos passivos estabelecidos em território nacional, para declarar e pagar o IVA relativamente a:

- Prestações de serviços B2C efetuadas num outro Estado-Membro; e/ou
- Vendas à distância intracomunitárias de bens.

Relativamente às prestações de serviços, os sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável no território nacional apenas utilizam este regime para os serviços que efetuem a adquirentes, que não sejam sujeitos passivos, estabelecidos ou domiciliados noutro Estado-Membro da UE, desde que nele não possuam um estabelecimento estável onde efetuem operações tributáveis.

Sujeitos passivos não estabelecidos na UE, para declarar e pagar o IVA relativamente a:

- Vendas à distância intracomunitárias de bens

Interfaces eletrónicas (estabelecidas ou não na UE) que facilitam a transmissão de bens relativamente a:

- Vendas à distância intracomunitárias de bens;
- Transmissões de bens nos termos do n.º 10 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), quando a expedição ou transporte desses bens se iniciar e terminar em território nacional.

Uma vez optando por esta modalidade no território nacional, devem ser declaradas todas as prestações de serviços B2C na UE, as vendas à distância intracomunitárias de bens, incluindo as que ocorrem no território nacional ou num Estado-Membro de estabelecimento, e as transmissões efetuadas pelas interfaces eletrónicas nos termos do n.º 10 do artigo 3.º do CIVA, incluindo as ocorridas no território nacional.

São excluídos do regime os serviços prestados para um Estado-Membro onde o prestador tenha um estabelecimento estável, pelo que os serviços que são prestados por sujeitos passivos estabelecidos no território nacional a adquirentes nele estabelecidos ou domiciliados têm de ser declarados na declaração periódica

a que se refere o artigo 41.º do CIVA, independentemente de o estabelecimento estável estar ou não envolvido na prestação dos serviços.

No entanto, se os serviços forem prestados num Estado-Membro no qual o sujeito passivo se encontre registado para efeitos do IVA, mas não se encontre aí estabelecido, essas prestações de serviços têm de ser declaradas através da declaração do IVA do balcão único.

Conforme se pode perceber, o documento emitido pela Autoridade Portuguesa, apresenta, como seria de se esperar, inúmeros pontos iguais aos da legislação europeia, o que denota a tentativa sempre presente de promover a harmonia e o equilíbrio entre os Estados-Membros, o que é fundamental para o pleno êxito deste regime tributário em toda a UE, que na sua essência busca colmatar fraudes e burlas.

## **1.5 OBSTÁCULOS À TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO**

Roriz (2017) afirma que em função do volume de negócios e da expansão da economia digital tornou-se cada vez mais difícil determinar qual o país que, supostamente, deve cobrar o imposto de uma empresa multinacional. Neste contexto, o autor refere que algumas empresas se aproveitam desta situação para realizar manobras artificiais e transferir os seus lucros para países com requisitos fiscais menos elevados com o intuito de minimizar o pagamento de impostos.

Corroborando o texto acima, Almeida (2018) destaca que o cenário da economia digital tem contribuído para aumentar os esquemas de evasão fiscal, pois o comércio internacional de bens ou serviços estritamente *online* é muito volumoso e pode passar despercebido pelas autoridades tributárias. É importante mencionar também que, a localização é uma questão de grande importância para definir as implicações tributárias de uma transação comercial.

Neste contexto, Moura (2017) sublinha que os fundamentos tributários existentes, nomeadamente para a tributação internacional, definem se um país ou outro pode cobrar impostos de determinados bens e serviços em função do critério da presença física, o que define se a tributação ocorrerá no país de residência ou no do estabelecimento.

Entretanto, quando se faz uso da internet para o comércio eletrônico, o fornecedor não precisa de estar estabelecido num país específico. Aliado a isso, Ramadas (2019) afirma que atualmente é extremamente fácil para os fornecedores *online* mudarem de país ou território, se um outro Estado oferecer condições tributárias mais vantajosas, o que põe em risco a receita tributária de vários Estados.

Conforme relatado, o advento da internet permitiu que grande parte das empresas *online* possuam uma página *web*, a qual pode encontrar-se hospedada em qualquer lugar do mundo. Neste contexto, Moura (2017) relata que existe um grande desafio para as autoridades tributárias, principalmente no que tange à cobrança de tributos de entidades estrangeiras.

Lighthart (2004) fez um estudo comparativo no qual verificou que o desenvolvimento acentuado do comércio eletrônico nas últimas duas décadas promoveu uma relevante queda nas receitas oriundas de impostos por parte dos Governos, privando-os de uma importante ferramenta de promoção social.

O estudo salienta ainda que boa parte desta receita perdida entrava nos cofres do governo anteriormente através da tributação do comércio tradicional. Diante disso, o autor afirma que o sistema tributário atual está desajustado em relação à nova economia, necessitando urgentemente de reformas.

Contudo, Cockfield et al (2013) revela que os governos têm caminhado a passos lentos e para além disso, precisam de trabalhar de forma conjunta e harmonizada. Os autores afirmam que em dezembro de 2005, muitos governos ainda não tinham elaborado nenhuma lei ou procedimento administrativo no sentido de tributar o comércio eletrônico internacional.

Oliveira e Ruão (2016) comentam que nos dias de hoje, caso uma pessoa tenha efetuado o pagamento através dos meios digitais, como por exemplo, o *download* de *software* pago com dinheiro eletrônico, surgem complicações na aplicação do imposto pois a origem e o destino das transações são obscuros. Os autores ressaltam ainda o advento recente das criptomoedas, que surgem como uma ferramenta para “obscurecer” ainda mais este cenário.

No seguimento da descrição deste problema, Ramadas (2019) afirma que atualmente existe um amplo reconhecimento de que as principais dificuldades de tributação do comércio

eletrónico estão relacionadas com a dificuldade e complexidade de definir o estabelecimento estável, com o aumento do número de paraísos fiscais, com a dificuldade na aplicação dos quesitos de atribuição do lucro e ainda com casos de dupla tributação.

Naquilo que diz respeito ao IVA, Almeida (2018) afirma que existem fundamentalmente três questões:

- 1) Um fornecedor *online* pode oferecer os seus produtos a partir de países com baixas taxas de IVA, obtendo uma vantagem de preço em relação aos seus concorrentes inseridos em regimes com taxas de IVA mais elevadas;
- 2) Nem todos os países, que não sejam Estados-Membros da UE, têm tributação em sede de IVA, o que dificulta a aplicação do princípio da igualdade;
- 3) Em diferentes sistemas tributários corre-se o risco de termos uma dupla tributação, sem que os respetivos acordos comerciais, fundamentados nos modelos da OCDE, contemplem o IVA ou outros impostos sobre o consumo.

Para além disso, a mesma autora também aponta a questão do estabelecimento estável, que nos dias de hoje é uma discussão de grande relevo para definirmos aspetos relacionados com a tributação.

### **1.5.1 Estabelecimento Estável**

De acordo com a legislação vigente em Portugal, o conceito de estabelecimento estável descrito no artigo 5º do Código do IRC “Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

O conceito de estabelecimento estável, embora seja relevante atualmente, já permeia os códigos tributários de alguns países desde o século XIX, sendo associada à possibilidade de livre estabelecimento de empresas em diversas cidades da antiga Prússia, Saxónia e entre a Prússia e a Áustria-Hungria (Bastos, 2013).

Desde essa época, já existiam problemas de divisão de impostos entre a cidade que era a sede de uma empresa e uma outra cidade onde essa empresa tivesse uma instalação fixa, pois

os rendimentos auferidos nos estabelecimentos sediados noutra município, que não o da sede, deveriam ou não ser tributados, e caso isso ocorresse, teríamos casos de dupla tributação (Cardona,1995).

Costa (2015) refere que o termo estabelecimento estável surgiu pela primeira vez no Código tributário da Prússia de 1845 e definia que o direito de tributar os rendimentos obtidos por um estabelecimento estável estava reservado à cidade na qual este se encontrava.

A mesma autora sublinha que a questão central do conceito de estabelecimento estável é a necessidade de impedir a dupla tributação de rendimentos, evitando que os rendimentos de uma mesma empresa sejam tributados mais do que uma vez por autoridades fiscais de jurisdições diferentes.

Bastos (2013) comenta que este conceito tem adquirido uma importância cada vez maior num contexto de economia globalizada em que, muitas vezes, existem conflitos associados à repartição da tributação de rendimentos entre dois países diferentes.

Para além disso, Cardona (1995) ressalta que este conceito é também relevante no direito tributário interno dos países, diante das necessidades de que estes pretendem tributar os não residentes pelos rendimentos aí obtidos.

Relativamente ao IVA, Faria e Carvalho (2013) relatam que existe uma discussão em torno do conceito de estabelecimento estável, nomeadamente em função da magnitude do comércio internacional, em que as empresas se estabelecem em vários países, das mais diversas formas.

No âmbito da UE esta questão tem sido objeto de intensos debates, em função da liberdade de estabelecimento que se verifica entre os diferentes Estados-Membros, e também devido às últimas mudanças nas regras de localização das prestações de serviços em sede de IVA. Pelo facto do estabelecimento estável se constituir num elemento fundamental de conexão que possibilita localizar e, conseqüentemente, taxar as transações tributáveis em IVA num determinado Estado-Membro, a sua definição deveria ser objetiva e de fácil entendimento e aplicação prática no contexto atual de comércio entre os países (Bastos, 2013).

Concomitantemente, importa saber se o conceito contempla, na sua essência, a imensa evolução registada no comércio eletrónico internacional ao longo dos últimos anos, o qual tem vindo a ganhar percentuais cada vez maiores em relação ao comércio tradicional (Cardona, 1995).

Para além disso, é importante também que o conceito de estabelecimento estável seja abrangente, de forma a que possibilite contemplar tanto a diversidade de estabelecimentos existentes, quanto os novos tipos de estabelecimentos que podem vir a surgir, evitando-se, deste modo, a existência de mais do que um conceito.

Diante da importância que o conceito de estabelecimento estável possui para o IVA e da função do IVA como fonte de receita orçamental para os Governos da UE, Bastos (2013) refere que é fundamental que exista uma coordenação internacional deste, pois somente desta forma, o trajeto das mercadorias transacionadas em ambiente de comércio internacional terá neutralidade em termos fiscais.

Neste sentido, Feria e Carvalho (2013) afirmam que esta coordenação internacional fundamenta-se na adoção dos dois princípios que regulamentam a tributação dos impostos, a saber: o princípio da origem e o princípio do destino.

Dentro deste contexto, Cardona (1995) comenta que o primeiro passo para permitir que isso aconteça, é a necessidade de qualificação e localização de uma operação, o que segundo a autora, significa

“Localizar uma operação para efeitos fiscais é determinar o local onde a mesma está sujeita a tributação e qual o Estado que pode exigir o imposto devido”

(Cardona, 1995, p. 12)

Pois somente através das regras de localização das operações é que se estabelecem os critérios de conexão que possibilitam identificar o Estado-Membro que vai ter o poder de tributar. E um dos elementos de conexão que permite localizar as operações tributáveis em sede de IVA é o estabelecimento estável, entretanto a sua importância varia dependendo se tratar de uma transmissão de bens ou de prestações de serviços (Costa, 2015).

Conforme relatado por Feria e Carvalho (2013), para a tributação das operações envolvendo IVA devem ser aplicados o princípio da origem ou o princípio do destino. Neste âmbito, os autores sublinham que relativamente ao princípio da origem, é importante saber o local onde se encontra o prestador de serviços ou onde são produzidos os bens transacionados independentemente de se analisar qual país está consumindo aquele bem ou serviço.

Segundo este princípio, a tributação caberá ao país de onde são originários os bens ou o prestador dos serviços, desta forma, no caso de venda de bens, este país tributará as exportações, enquanto as importações seriam isentas de imposto sobre o consumo. Entretanto, como às vezes, as taxas de imposto são diferentes entre os países, a aplicação deste princípio causaria sérias distorções comerciais entre os países.

Adotando-se, por outro lado, o princípio do destino, o importante é saber onde os bens ou os serviços são consumidos, não importando o seu país de origem, e neste caso a tributação vai poder ser realizada pelo país onde acontece o consumo, assim sendo, neste caso, os bens serão tributados nas importações e exoneradas as exportações.

Desta forma, pode perceber-se que a adoção de um ou outro princípio pode trazer consequências em termos de arrecadação de tributos entre os diferentes Estados-Membros nas transações internacionais, uma vez que, no princípio da origem, a receita é obtida a partir das exportações, ao passo que no princípio do destino, a receita é oriunda das importações.

Em função do contexto evolutivo do *e-commerce* é essencial fazermos o esclarecimento fiel do conceito de presença física e de estabelecimento estável, sendo este um dos principais veículos para a exigibilidade do imposto.

No cenário europeu, este conceito é semelhante e caracteriza estabelecimento estável como “uma instalação fixa, por meio da qual a empresa exerça a totalidade ou parte da sua atividade” e ainda poderá também ser considerado o “uso de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias, para a manutenção de uma instalação fixa”.

Entretanto, Abdulkarimli (2015) refere que desde que o comércio eletrónico iniciou o seu crescimento e começou a realizar transações internacionais através de servidores de

computadores, este modelo de comércio levou a uma nova definição de estabelecimento estável, o qual a partir de então deveria abranger também os servidores.

A partir disso, a OCDE (2012) começou a considerar um servidor como sendo um estabelecimento estável se este estivesse diante das seguintes condições:

- a) Se um servidor realiza transações comerciais internacionais na íntegra;
- b) Se o responsável pela operação do servidor é uma empresa ou pessoa não residente;
- c) Se um servidor estiver fixado numa determinada localização por um certo período.

Para além disso, as diretrizes da OCDE afirmam que não existe a necessidade de nenhum envolvimento humano com o servidor para proporcionar a criação de um estabelecimento estável, uma vez que, este poderá ser operado e mantido de forma remota e que a criação e manutenção de um *web site* não se constitui num estabelecimento estável ou permanente.

### **1.5.2 Estabelecimento Virtual**

Devido ao crescimento exponencial do comércio eletrónico, Martins (2021) afirma que foram surgindo novas estruturas que possibilitam a realização de transações *online* sem que se verifique a real necessidade de instalação de uma unidade fixa com meios técnicos e humanos disponíveis em permanência.

Bastos (2013) corrobora esta afirmativa ao dizer que a disseminação das redes de internet causou uma desmaterialização das operações realizadas no comércio de bens e serviços a qual, nos permite afirmar que o comércio eletrónico se movimenta num espaço virtual em que a realidade da presença física é substituída por uma realidade virtual e sem corpo.

Neste contexto, o autor afirma que este processo de desmaterialização daquilo que é transacionado via comércio eletrónico é um dos principais problemas para a tributação em sede de IVA. Para ilustrar este processo, argumenta-se que se um livro for adquirido digitalmente, a operação é considerada uma prestação de serviços, ao passo que se a aquisição desse mesmo livro for numa livraria, a operação pode ser considerada uma transmissão de bens.

A Comissão Tributária e Fiscal da UE (2011) defende no seu relatório diretivo que bens corpóreos e bens virtuais, mesmo tendo a mesma utilidade económica, não podem ser considerados bens idênticos, não sendo possível, aplicar-lhes o mesmo tratamento fiscal. No referido relatório, no artigo 7.º temos a seguinte definição de serviços prestados por via eletrónica:

“Serviços que são prestados através da internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação.”

Com o intuito de esclarecer ainda mais a questão, no anexo I do referido documento, tem-se descrita uma lista exemplificativa dos serviços que são considerados prestados por via eletrónica.

Dentro do conceito do comércio eletrónico, sabe-se que existem inúmeras empresas que se conseguem viabilizar e obter lucros somente por meio deste tipo de comércio, tendo como plataforma a existência de um “sítio” na internet (*website*) que é suportado por um servidor. Neste âmbito, se a mesma empresa desejar expandir as fronteiras e internacionalizar o seu negócio, poderá fazê-lo por meio da criação de vários *websites* (um por cada país), os quais podem ser hospedados em diferentes servidores.

Martins (2021) afirma que são estes servidores que se encontram localizados em diferentes países da sede da empresa, que permitem a existência do *website*, os quais, sendo considerados como o elemento “físico”, acabam por se constituir num estabelecimento estável.

Entretanto, Abdulkarimli (2015) refere que como consequência, se caso o servidor fosse considerado um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados, este servidor não cumpre o pré-requisito da permanência dos meios humanos. Mesmo que se argumente que existe a necessidade de manutenção dos servidores por meio de mão de obra necessariamente humana, esta mão de obra é indubitavelmente uma atividade secundária em relação à atividade principal, que é o funcionamento do servidor.

Por isso, Martins (2021) afirma que, neste caso, os meios humanos não são essenciais para a prestação do serviço, uma vez que, a ausência destes não seria um fator impeditivo para a existência do estabelecimento estável.

Costa (2015) partilha desta mesma opinião ao dizer que, considerar o *website* um estabelecimento estável é uma questão um tanto complexa, pois não é possível sequer definir ao *website* uma localização física. A autora sublinha ainda que este mesmo *website* pode estar hospedado em diversos servidores localizados em vários países ou pode estar localizado num país diferente daquele em que o *website* é disponibilizado aos consumidores.

Não há dúvida de que toda esta evolução no *e-commerce* propiciou a criação de novos tipos de serviços e provocou inúmeras dificuldades de enquadramento fiscal, como se pode exemplificar no caso de fornecimento de um espaço *online* para armazenamento de informação ou de serviços fornecidos por via eletrónica.

Abdulkarimli (2015) comenta que o sujeito que compra este tipo de serviço passa a ter o direito a aceder às informações que foram colocadas nesse espaço *online* em qualquer lugar do mundo por meio da internet, não tendo a necessidade de nenhuma instalação física para o efeito, e para adicionar ainda mais complexidade ao processo, como o serviço é fornecido por uma série de servidores interligados, torna-se praticamente impossível identificar um servidor específico que suporte a operação de armazenamento de dados.

### **1.5.3 Paraísos Fiscais**

Outro obstáculo relevante à cobrança no comércio eletrónico é relativo a países que promovem condições desiguais de competitividade, oferecendo a pessoas físicas ou coletivas vantagens tributárias que reduzem ou evitam a cobrança de impostos ou propõem um regime fiscal mais favorável, nomeadamente em termos de imposto sobre o rendimento (Bastos, 2013).

Neste âmbito, existem países e territórios que atuam como verdadeiros paraísos fiscais, permitindo a transferência dos rendimentos das pessoas físicas e organizações para locais com baixa tributação. Contudo, de forma contrária ao que se presencia na media, Bastos (2013) afirma que estes paraísos fiscais não se resumem somente a pequenas nações

insulares, alguns membros da OCDE e da UE também proporcionam vantagens fiscais para determinadas atividades.

A autora cita como exemplos a Holanda e a Bélgica que aplicam um tratamento fiscal diferenciado aos centros de operação e coordenação das empresas, com o intuito de captar a matriz das empresas multinacionais. Ainda na UE, temos a Irlanda, que cobra uma taxa de 10% sobre o lucro dos contribuintes estrangeiros.

Brites e Lopes (2017) relatam que uma barreira significativa à cobrança no *e-commerce* é o facto deste tipo de comércio ser amplamente descentralizado, uma vez que, a localização dos participantes na cadeia produtiva é muitas vezes dispersa ao redor do mundo.

Bastos (2013) afirma que a produção de bens intangíveis (*softwares*, vídeos, patentes) pode ser realizada em qualquer lugar do mundo e a expedição destes para o público em geral pode ser feita através de servidores da empresa via internet.

Este fenómeno, relativamente recente, causa uma série de problemas fiscais, pois o Governo pode tributar apenas o lucro do negócio que for efetuado no país em que a empresa tenha o seu estabelecimento estável. Entretanto, a partir do advento do comércio eletrónico, a dúvida em questão é qual deverá ser o montante do resultado líquido que deve ser relacionado com a sede da empresa no país de residência e qual deve ser o percentual do lucro que permanece ao país de origem do lucro (Brites e Lopes, 2017).



## 2.1 INTRODUÇÃO

A metodologia é uma etapa fundamental em qualquer dissertação, pois é nesta fase que se deve operacionalizar o estudo, de forma a delinear com precisão o tipo de investigação, bem como realizar as definições operacionais das variáveis e escolher o contexto no qual se irá desenrolar o estudo.

Almeida (2016) refere a importância da metodologia, no sentido em que serve de guia para a investigação. Estrela (2018) corrobora este facto ao dizer que a procura de soluções para os problemas de investigação acarretam um esforço adicional por parte dos investigadores, os quais terão de produzir conhecimento sobre a realidade da pesquisa e dar respostas às questões de investigação. Koche (2016) refere que é na fase da metodologia que se deve definir as variáveis, o meio onde se desenrola o estudo e a população deste mesmo estudo.

Como explicam Paula, Andrade e Soares (2016), a metodologia consiste no “conjunto dos métodos e das técnicas que guiam a elaboração do processo de investigação científica”, acrescentando ainda que, “é um plano criado pelo investigado com vista a obter respostas válidas às questões de investigação colocadas ou às hipóteses formuladas”. Assim sendo, a metodologia, assim como as técnicas utilizadas para estudar uma determinada questão, irão sempre submeter-se ao tipo de investigação que se planeia realizar. Neste âmbito, são definidos os procedimentos que têm como finalidade fornecer respostas aos objetivos propostos, proporcionando concatenar a investigação e apresentar as conclusões acerca da temática em estudo.

Neste sentido, a presente investigação trata-se de um estudo de caso e neste contexto, Estrela (2018), afirma que:

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos.

Estrela (2018:32)

Além disso, o mesmo autor relata que a realização de pesquisas direcionadas a estudos de caso surge da necessidade de estudar fenômenos sociais complexos. Deste modo, os estudos de caso devem ser utilizados quando se lida com condições contextuais, confiando que essas condições podem ser pertinentes para a investigação.

Assim, “estudo de caso” é definido como sendo o conjunto de características associadas ao processo de recolha de informações e dados e aos procedimentos de análise dos mesmos, levando em consideração as particularidades do contexto a ser estudado (Estrela, 2018).

Este autor sublinha também que um estudo de caso é um processo de investigação empírica com o qual se pretende estudar um fenómeno contemporâneo no contexto real em que este ocorre.

## **2.2 OBJETIVOS**

O objetivo geral deste caso é analisar o papel do balcão único, como interface entre os usuários e as Administrações Tributárias, salientando a sua inserção e adaptação ao cotidiano atual do comércio eletrônico e às novas tecnologias.

Esta análise de relações assume importância, pois apesar das novas regras implantadas em 2021 tenham sido em boa medida bem recebidas, uma vez que esta se nivela com as diretrizes da UE, naquilo que diz respeito ao princípio de destino do IVA, este novo mecanismo provocou uma série de desafios relevantes para os prestadores de serviços, que a partir do 2º semestre de 2021, necessitam de lidar com as regras do IVA estabelecidas nos países da UE.

A investigação de um caso prático surge dentro de um contexto de questões expostas pelos sujeitos passivos, que possuem ou não estabelecimento estável em Portugal ou na UE, que colocaram dúvidas acerca do processo e mereceram resposta por parte da AT, ou por meio de informações vinculativas, ou através do serviço de informação e-balcão.

Em função da relevância do conhecimento destas informações, observa-se que a maioria delas encontra-se à disposição dos usuários, podendo ser obtidas no site do portal das finanças. Contudo, é importante ter conhecimento de como se realiza esta interface entre os usuários, o site, os serviços de balcão e de atendimento da Autoridade Tributária.

Neste sentido, com o intuito de agregar mais questões ao objetivo geral, pretende-se também desenvolver os seguintes objetivos específicos:

- i) Realizar a identificação dos fatores determinantes no registo do sujeito passivo dentro de um do(s) regime(s) especial(ais) que constituem o Balcão Único;
- ii) Realizar a identificação das obrigações fiscais a que estão sujeitos os contribuintes registados.

### **2.3 TIPO DE ESTUDO**

Em consonância com esta ideia, Estrela (2018) assegura que uma investigação deve ser conduzida sempre com o objetivo de resolver problemas e alargar os conhecimentos acerca de um determinado tema, sendo, portanto, um processo que tem como objetivo opulentar o conhecimento já existente.

Conforme relatado, a presente investigação segue uma metodologia de estudo de caso, que consiste numa pesquisa aprofundada sobre um objeto de investigação, como meio de produção de conhecimento amplo e detalhado sobre o tema.

Nesta investigação, os dados recolhidos são qualitativos, o que significa tratar-se de um estudo descritivo (Koche, 2016). Nesta categoria de estudo, as questões a serem investigadas não são estabelecidas diante da operacionalização de variáveis, são construídas com o intuito de estudar toda a complexidade dos fenómenos numa realidade natural.



### **3.1 CONTEXTO DA INTRODUÇÃO DO NOVO REGIME EM 2021**

O estudo de caso prático tem como foco o contexto no qual considera que os sujeitos passivos que prestam serviços de vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens a pessoas comuns (que não são sujeitos passivos), tenham a intenção de aplicar os regimes especiais do IVA a partir do 2º semestre de 2021. Estes sujeitos deverão realizar o seu registo junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, de forma eletrónica, para que seja possível aplicar os referidos regimes.

Neste contexto, o novo regime também preconiza os sujeitos passivos que não estejam estabelecidos no país-membro de consumo ou não estejam estabelecidos na Comunidade Europeia e que prestem serviços de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade. Estes sujeitos passivos, caso estejam registados no regime especial de IVA, realizam de forma automática a transição para o respetivo regime especial que entrou em vigor a 1 de julho de 2021.

A implantação do novo regime sugere ainda que, para facilitar o cumprimento dos encargos relacionados com o IVA para os sujeitos passivos que não estejam estabelecidos na UE, é ampliado o contexto dos regimes especiais que permitem aos sujeitos passivos registar-se para efeitos de IVA, facilitando a entrega das declarações e a realização do pagamento do imposto nos regimes de balcão único, sendo criado também um regime especial para cumprir os compromissos relacionados com as vendas à distância de bens importados em remessas de valor intrínseco de até 150 €.

Percebe-se que estes regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade passam a proporcionar a efetivação de todas as obrigações advindas das prestações de serviços realizadas aos sujeitos não passivos na Comunidade Europeia.

### **3.2 APRESENTAÇÃO DO CENÁRIO**

Conforme relatado, o presente trabalho vai avaliar o cenário de implementação do novo regime para os sujeitos passivos que possuem ou não estabelecimento estável em Portugal ou na UE.

O caso em questão vai estudar a situação de uma empresa que não tem sede, tão pouco estabelecimento estável ou domicílio na UE, que tem interesse em comercializar os seus produtos na Europa. O portfólio de produtos da empresa compreende a área de entretenimento, programação, informática e venda de peças para *hardwares*, desenvolvendo jogos para o público infanto-juvenil com objetivos de diversão particular e recreação e comercializando *hard disk*, monitores, ratos e outros acessórios informáticos.

A empresa esclarece ainda que os programas informáticos e os jogos que desenvolve são de utilização exclusiva para diversão e recreação e respeitam as normas estabelecidas pelas organizações internacionais e válidas em qualquer lugar do mundo, sendo vedada qualquer outra utilização de carácter comercial.

A empresa tem interesse em alargar as suas vendas e o seu negócio na Europa, atuando por meio da sua página eletrónica, o que significa que teremos uma prestação de serviços sendo realizada através da disponibilização dos jogos e *softwares* por *download*, de forma *online* para os consumidores europeus.

Observa-se ainda que a empresa não possui estabelecimento em território da UE e por uma questão de custos não tem intenção de fazê-lo nos próximos dois a três anos. Ciente das suas obrigações tributárias, a empresa sabe que para realizar as referidas vendas para os consumidores residentes no território da UE, terá que realizar o pagamento de taxas e impostos, de acordo com as várias diretivas da legislação vigente.

Neste âmbito, a empresa tem conhecimento da existência de um mecanismo de regime de balcão único, o qual possibilita que corporações com sede fora do território da UE, possam efetuar um registo para possibilitar a aplicação, o tratamento e o pagamento do IVA.

A empresa está ciente também que a Comissão Europeia recentemente aprovou uma nova regulamentação, que entrou em vigor a 01/07/2021, a qual prevê o alargamento dos atuais regimes especiais do balcão único, possibilitando aos sujeitos passivos que não possuam sede ou domicílio na UE efetuar o seu registo, entregar as declarações e efetuar o pagamento do IVA.

Neste sentido, a empresa tem a intenção de obter as informações necessárias para adequar o seu negócio diante das recentes alterações, entretanto legisladas, considerando que será Portugal o país de registo.

### **3.3 NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO A PARTIR DE 01/07/2021**

Existe um regime especial de balcão único adotado pela Comunidade Europeia que entrou em vigor a 01/07/2021, já adaptado e aprovado pela legislação portuguesa.

Em função destas informações, e considerando a necessidade de efetuar o registo, assumiu-se a hipótese de que a empresa deverá fazer a opção pelo regime especial do IVA que é aplicado aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE. Neste sentido, estes agentes que não estão estabelecidos na UE e que tenham exercido a opção pelos regimes especiais do balcão único estarão dispensados do cumprimento das obrigações previstas no Código do IVA e no RITI, relativamente às operações abrangidas pelo respetivo regime especial.

#### **3.3.1 Operacionalização e processo de registo**

Em função da necessidade de registo para aplicação do regime OSS durante o 4.º semestre de 2021, a empresa irá efetuar os procedimentos para obtenção deste registo junto da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A partir deste registo, a autoridade fiscal portuguesa irá atribuir um número de identificação fiscal (NIF) que será comunicada à empresa por meio eletrónico. Este número é fundamental e servirá como referência para a execução das diversas obrigações resultantes da referida prestação de serviços.

Para a declaração de registo no regime, que deverá ser feita no início do processo, a empresa está desobrigada de cumprir as responsabilidades vigentes no Código do IVA e no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), ficando somente com as obrigações previstas no regime OSS, que nomeadamente são:

a) Declarar, por via eletrónica, o registo, a alteração e a cessação da sua atividade abrangida pelo respetivo regime especial;

- b) Submeter, por via eletrónica, uma declaração de IVA, contendo as informações necessárias para determinar o montante do IVA devido em cada Estado-Membro;
- c) Conservar registos das operações abrangidas pelo respetivo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

Qualquer alteração às informações apresentadas, a interessada deverá apresentá-las no prazo de 15 dias a contar da data de ocorrência.

### **3.3.2 Declaração de IVA**

No contexto da declaração de IVA apresentada na alínea b, o regime especial OSS preconiza que esta deve ser submetida até ao final do mês seguinte a cada trimestre do ano civil a que respeitam as prestações de serviços, com o intuito de atender às prerrogativas escritas no artigo 8º do Anexo I do Manual de Preenchimento da Declaração Periódica do IVA e Anexos da Ordem dos Contabilistas Certificados:

- a) a declaração deve ser escrita em euros, apresentar o número de identificação do sujeito passivo para permitir a aplicação do respetivo regime especial OSS e, por cada Estado-Membro de consumo em que o imposto é devido.
- b) Deverá mencionar o valor total, líquido de imposto, das operações realizadas durante o período de tributação, bem como o montante de imposto correspondente segregado por taxas, bem como a taxa ou taxas aplicáveis, e o montante total do imposto devido.
- c) Quando forem verificadas necessidades de alterações nos elementos constantes de uma declaração do IVA já entregue, essas modificações devem ser incluídas numa declaração posterior, no prazo de três anos a contar do termo do prazo previsto para a entrega da declaração. Esta alteração deve identificar o Estado-Membro de consumo, o período de tributação e o montante do IVA a alterar.
- d) A Autoridade Tributária salienta ainda que, para efeitos de taxas do imposto, são aplicáveis aquelas que vigoram em cada Estado-Membro de consumo.

Também é importante realçar que a obrigatoriedade de entrega da declaração de IVA existe, mesmo que no intervalo de tempo em causa, não tenham sido efetuadas operações abrangidas pelo respetivo regime especial em qualquer Estado-Membro (cf. n.º 2 do artigo 7.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

Com relação ao pagamento do imposto, o sujeito passivo deve realizá-lo no contexto do respetivo regime especial, relativamente a cada declaração entregue, dentro do respetivo prazo para a sua apresentação (cf. Artigo 6.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

### **3.3.3 Conservação e manutenção dos documentos e registos**

Naquilo que diz respeito à obrigação de guarda e conservação dos registos contabilísticos das operações realizadas, o regime especial implantado após o 2º semestre de 2021, preconiza que estes devem ser organizados de maneira a que seja possível verificar as questões necessárias para o cálculo do imposto e conservados por um prazo de 10 anos, a iniciar a partir do dia 31 de dezembro do ano em que a transação tiver sido realizada, devendo ser disponibilizados eletronicamente a pedido da Autoridade Tributária e Aduaneira ou de qualquer Estado-Membro de consumo (cf. artigo 9.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

### **3.3.4 Condições de exclusão**

O contexto da legislação aprovada permite à Autoridade Tributária de Portugal executar a exclusão dos sujeitos passivos, bem como o cancelamento do respetivo registo nos regimes especiais quando ocorram as seguintes situações:

- a) O sujeito passivo tenha deixado de preencher os critérios necessários para estar incluído no regime especial;
- b) O sujeito passivo tenha informado à Autoridade Tributária que deixou de realizar as transações contempladas pelo regime especial;
- c) Existam sinais de que o sujeito passivo já não esteja a desenvolver as suas atividades tributáveis;
- d) O sujeito passivo não esteja a cumprir de forma correta as regras relativas ao regime especial.

## **3.4 CONJUNTO DE DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS DO REGIME ESPECIAL APLICÁVEL A SERVIÇOS PRESTADOS POR SUJEITOS PASSIVOS NÃO ESTABELECIDOS NA COMUNIDADE**

O contexto deste regime está pormenorizado de forma específica no capítulo III do Anexo I da Lei n.º 47/2020, de 24/8.

### **3.4.1 Opção de registo em território nacional**

Como a empresa não possui sede, domicílio ou estabelecimento estável na União Europeia, a mesma pode optar por efetuar o seu registo em Portugal, para poder efetivar o atendimento de todos os seus encargos decorrentes da prestação dos serviços. Neste âmbito, a partir da escolha desta opção, o regime especial irá aplicar-se a todos os serviços prestados na União Europeia, não importando o Estado-Membro da tributação.

### **3.4.2 Número de identificação**

Dentre os pré-requisitos necessários à entrada no regime, tem-se a necessidade de obtenção do número de identificação. Assim sendo, depois do registo na Autoridade Tributária, a entidade atribui aos sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia um número de identificação para atendimento das questões relativas ao IVA. Este número é-lhes enviado por via eletrónica e deve ser utilizado para efetivação das obrigações derivadas da prestação dos serviços.

### **3.4.3 Elementos da declaração de registo**

É necessária também a realização da declaração de registo na qual a empresa interessada deve indicar alguns elementos essenciais de identificação, tais como: o nome, os endereços eletrónicos, incluindo os sítios na Internet, o código postal, o número de identificação fiscal no respetivo país, declarando ainda a não existência de sede, domicílio e/ou estabelecimento estável na União Europeia.

### **3.4.4 Declaração de IVA**

A declaração do IVA deve ser enviada até ao final do mês seguinte a cada trimestre do ano civil, a partir da qual foi realizada a prestação do serviço.

## **3.5 CONJUNTO DE DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS DO REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS VENDAS À DISTÂNCIA DE BENS IMPORTADOS**

Este regime contempla a situação em que o valor físico dos bens comercializados não ultrapassa os € 150, não sendo aplicáveis impostos especiais sobre o consumo, conforme descrito no capítulo IV do Anexo I da Lei n.º 47/2020.

### **3.5.1 Opção de registo em território nacional**

A legislação permite também que as empresas que realizam vendas à distância de bens importados que, entretanto, não estejam estabelecidas na UE, mas que sejam representados por um intermediário com sede, EE ou, na sua falta, domicílio em território nacional, façam a opção pelo registo no regime especial para efeitos do cumprimento das obrigações decorrentes do IVA. Contudo, é importante salientar que, a partir do momento em que a empresa exercer esta opção, o regime especial aplica-se a todas as vendas à distância de bens importados.

Entretanto, no caso em que o intermediário designado não tenha sede na UE, mas disponha de um estabelecimento estável em território nacional ou noutros Estados-Membros. Este representante tem a obrigação de manter o território nacional inicialmente definido como Estado-Membro de identificação durante o ano civil em que realizou esta opção e também nos próximos dois anos civis seguintes.

Esta diretriz também tem efeito para a situação na qual a empresa permanece sem sede na UE, mas começa a possuir um estabelecimento estável em território nacional ou noutros Estados-Membros. Neste caso, a empresa não pode nomear mais do que um intermediário, sendo responsável solidariamente com este intermediário na obrigação do pagamento do imposto.

### **3.5.2 Número de identificação**

Assim como nas situações anteriores, a Autoridade Tributária irá conceder aos sujeitos passivos e aos intermediários um número de identificação individual que servirá para a aplicação do regime especial referido. Como de costume, este número será encaminhado por meio eletrónico e tem aplicação exclusiva para este regime.

É importante ressaltar que, neste caso, o intermediário obtém um número individual de identificação para aplicação do regime, específico para cada sujeito passivo pelo qual tenha sido nomeado.

### **3.5.3 Elementos da declaração de registo**

Neste caso em estudo, em função do interesse da empresa em designar um intermediário, este elo do processo deverá realizar, num momento inicial, a entrega de uma declaração de registo no regime, indicando os elementos básicos de identificação mencionados nos outros casos, a saber: nome, endereço eletrónico, o número de identificação para efeitos do IVA e o código postal. Neste contexto, o intermediário deve indicar também na declaração de registo o sujeito passivo que representa e também descrever os elementos essenciais de identificação, descritos anteriormente (nome, código postal, endereço eletrónico e sítios na Internet, número de identificação para efeitos de IVA e o número individual de identificação) com o objetivo de possibilitar a aplicação do presente regime especial.

No entanto, a Autoridade Tributária tem a prerrogativa de realizar o cancelamento do registo de intermediário, nas seguintes situações:

- a) Quando o intermediário por dois trimestres civis consecutivos não tiver demonstrado atuação no âmbito da qualidade de intermediário por conta de um sujeito passivo que utilize este regime especial;
- b) Quando o intermediário já não satisfazer os critérios necessários para atuar na qualidade de intermediário;
- c) Quando o intermediário não cumprir as regras relativas ao regime especial.

Outra questão relevante é que a Autoridade Tributária pode cancelar também o registo do sujeito passivo representado pelo um intermediário quando:

- a) O intermediário noticiar formalmente à AT que o sujeito passivo já não realiza vendas à distância de bens importados;
- b) O intermediário informar que já não representa o sujeito passivo.

### **3.5.4 Declaração do IVA**

Relativamente às entregas da declaração de IVA, estas devem ser realizadas por via eletrónica até ao final do mês seguinte a cada mês do ano civil em que ocorreram as vendas à distância de bens importados.

De realçar que, no caso específico da declaração ser submetida por um intermediário, esta deve conter o número individual de identificação do intermediário, além do número individual de identificação do sujeito passivo.

### **3.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS DOS REGIMES DE BALCÃO ÚNICO**

Podemos concluir que uma empresa que não possui sede na UE pode escolher a opção de registo num dos dois regimes discutidos em Portugal para poder cumprir todas as obrigações necessárias com relação ao pagamento do IVA. A referida empresa irá, a partir deste momento, considerar Portugal como o Estado-Membro escolhido para efeitos de declaração de início de atividade na qualidade de sujeito passivo em todo o território da Comunidade, e desta forma, Portugal será reconhecido como o Estado-Membro de identificação da empresa.

Relativamente ao local de consumo, a empresa estudada procederá, no âmbito do enquadramento no regime especial aplicável, considerar como lugar de consumo o Estado-Membro no qual o comprador ou utilizador do serviço reside, onde efetivamente ocorreu a prestação de serviços.

Por outro lado, quando a empresa realizar vendas que se adequem ao contexto de regime de importação para produtos de baixo valor será considerado como Estado-Membro de consumo o país no qual é finalizado o transporte e a entrega do produto ao consumidor.

Em todos os casos, constata-se que a emissão das faturas referentes às operações efetuadas pelas empresas que escolheram e utilizam Portugal como Estado-Membro de identificação, estarão submetidas às normas assentadas no Código do IVA.



A revolução económica e social originada pela globalização e pelo desenvolvimento tecnológico, promoveram o surgimento de uma nova economia, a economia digital. Nesta nova ordem, a compra de bens e de serviços através do comércio eletrónico tem sido uma questão recorrente para grande parte da população mundial, devido à praticidade e às facilidades inerentes a um mundo cada vez mais digitalizado e globalizado.

Inúmeros estudos têm comprovado o crescimento exponencial do comércio eletrónico nos últimos anos. As investigações apontam ainda para um imenso intercâmbio de mercadorias, produtos e serviços entre países e continentes. Entretanto, observa-se, por outro lado, que as questões relativas à fiscalidade e à tributação em escala do comércio eletrónico não têm avançado com a mesma velocidade.

Outro tema relevante acerca do comércio eletrónico e das questões fiscais refere-se ao conceito de princípio da territorialidade fiscal, o qual tem sido colocado em causa, nomeadamente porque em muitas transações internacionais são observadas incompatibilidades entre os sistemas fiscais, que em grande parte das vezes, atrapalha e confunde os fundamentos de quem deverá pagar o imposto.

Neste cenário, fica clara a necessidade de mudança nos aspetos fiscais, tornando-se fundamental que a fiscalidade se deve adaptar a estes novos obstáculos, que vão quotidianamente sendo colocados pela revolução digital, uma vez que, devido a este cenário de constantes mudanças, diversos impostos atuais que são aplicados às transações comerciais eletrónicas, irão muito em breve tornar-se ultrapassados. Neste sentido, é fundamental nos dias de hoje, não somente reformar as leis tributárias, mas imprescindível repensar neste arcabouço fiscal e tributário com uma visão de futuro, tornando-o prático e adaptado à nova economia eletrónica.

Inserido no contexto desta questão, a OCDE e a Comunidade Europeia têm demonstrado uma grande sensibilidade e realizado esforços significativos no âmbito da tributação do comércio eletrónico. Exemplos destas iniciativas são as diretivas do *E-commerce VAT Directive* e da *International VAT/GST Guidelines*.

Contudo, verifica-se, por outro lado, uma imensa dificuldade em tributar a economia digital, pois a UE é um espaço de livre circulação de pessoas, bens e mercadorias e, muitas vezes,

os agentes que realizam estas transações não estão perfeitamente regularizados na Europa, e além disso, tem-se o facto de que os vários Estados-Membros da União Europeia apresentam regimes tributários com diferenças significativas uns dos outros, o que acaba por ser um obstáculo relevante quando se deseja realizar uma tributação equitativa.

Esta dificuldade de tributação justa ganha contornos especiais quando nos referimos às empresas de tecnologia, que são muito comuns nos dias de hoje. Em função do próprio modelo de negócios, estas empresas têm uma grande facilidade de deslocamento e mudança de sedes, e por isso, muitas vezes aproveitam-se de situações vantajosas de localizar-se em países de baixa tributação.

Neste âmbito, o presente trabalho apresenta uma contribuição, pois foi referido que uma das soluções para este problema é a harmonização tributária entre os diversos países, o que terá como consequência uma redução significativa destas diferenças, promovendo uma maior justiça fiscal.

Um passo fundamental no sentido de melhorar a tributação relativa às empresas de tecnologia foi a implantação do regime MOSS em 2015. A partir da adoção deste regime foi possível tributar as operações de uma empresa que pertença à União Europeia, assim como o regime Extra-União o qual possibilita a cobrança de impostos mesmo que a empresa não possua um estabelecimento estável na UE.

A entrada em vigor deste regime promoveu mecanismos de facilitação do cumprimento das obrigações de IVA derivadas das transações comerciais, modernizando as regras relativas ao comércio eletrónico entre os países, proporcionando uma maior segurança e neutralidade para as empresas com sede na União Europeia.

Entretanto, entre a implementação do regime MOSS em 2015 e os anos de 2020/ 2021, a evolução tecnológica, a difusão das aplicações e a pandemia levaram a um crescimento exponencial do comércio eletrónico, o que teve como consequência um incremento nas vendas de bens à distância a consumidores finais, os quais eram vendidos por fornecedores estabelecidos noutros Estados-Membros ou ainda por fornecedores de países de fora da UE, sem que ocorresse em muitos casos uma cobrança de imposto no Estado-Membro onde ocorreu o consumo.

Com o intuito de resolver esta demanda, o Conselho Fiscal da União Europeia promoveu uma segunda rodada de diretrizes legislativas que procurava contemplar as situações que ficaram descobertas. Neste âmbito, foi introduzido um novo regime que permitiu aos pequenos fornecedores estabelecidos num único Estado-Membro ou ao fornecedor não residente que se registre e contabilize o IVA sobre esses suprimentos na jurisdição do consumidor. De realçar que este novo sistema foi acolhido pelo Estado Português, o que permitiu às empresas a partir de 1 de julho de 2021, pudessem registar-se de acordo com este sistema beneficiando a transparência do mercado comercial.

Desta forma, aquando da realização de vendas à distância intracomunitárias de bens, os agentes que comercializam os serviços e bens ficarão sujeitos a tributação no Estado-Membro de estabelecimento onde o prestador tiver a sede, Estabelecimento Estável ou, na ausência deste, o domicílio, a partir de onde ocorre a prestação dos serviços ou a expedição dos bens.

Ao longo da investigação tive a oportunidade de verificar que a União Europeia está atenta a esta evolução na economia digital e tem envidado esforços para proporcionar, cada vez mais, uma harmonização fiscal entre os Estados-Membros, possibilitando melhorar o sistema de cobrança e arrecadação relativo ao IVA.

A evolução da economia digital tem gerado imensos desafios para as administrações tributárias, as quais têm procurado enquadrar-se às novas demandas. A partir da implantação do novo regime em julho de 2021, objetiva-se facilitar o sistema, torná-lo mais automatizado, transparente e menos burocrático.

Verifica-se, portanto, que este é um assunto que ainda não foi totalmente esgotado, necessitando ainda de ser mais discutido e amadurecido. Num futuro próximo, é essencial que a UE e os governos dos respetivos EM continuem a desenvolver esta discussão através do intercâmbio de informações com os agentes comerciais e com a sociedade civil em geral.

Em relação às sugestões para investigações futuras, acredito que seria muito interessante estudar e avaliar os efeitos da implementação deste novo regime para a economia da UE, relativamente ao impacto que este regime terá no combate à evasão fiscal em termos de IVA.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

ABDULKARIMLI, O. (2015). *E-Signature and Taxation of E-commerce*. Baku St. UL Rev., 1, 99.

ALMEIDA, M. (2010). *A Tributação do Comércio Eletrónico on-line*. Aveiro: Universidade de Aveiro.

ALMEIDA, N. G. N. (2016). *A importância da metodologia científica através do projeto de pesquisa para a construção da monografia*. Revista de Biblioteconomia e Ciência da Informação. Biblioteca Digital da Faculdade. Link School of Business.

Disponível em <http://35.238.111.86:8080/xmlui/handle/123456789/485>

ALMEIDA, V. J. F. (2018). *O IVA no Comércio Eletrónico: Quais os obstáculos em sede de IVA dos bens adquiridos eletronicamente quando comparados com a aquisição por meios tradicionais?* Dissertação de Mestrado em Auditoria e Fiscalidade. Porto: Universidade Católica Portuguesa.

ANACOM. (2004). *O Comércio Electrónico em Portugal – O Quadro Legal e o Negócio*. ICP - Autoridade Nacional de Comunicação.

BASTOS, C. (2013). *O Estabelecimento Estável e o Comércio Eletrónico*. Porto: Universidade Católica Portuguesa.

BRITES, A. E LOPES, C. (2017). *A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. Dissertação de Mestrado. ISCAC- Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

CARDONA, M. C. (1995). *O conceito de estabelecimento estável – algumas reflexões em torno deste conceito*. In Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale (245-277). Lisboa: CCTF 171, CEF.

CHAFFEY, D. (2007). *E-Business and E-Commerce Management* (3ª ed.). Pearson Education.

COCKFIELD, A. & HELLERSTEIN, W. & MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C. (2013). *Taxing Global Digital Commerce*. Kluwer Lax International.

COMISSÃO EUROPEIA, DIREÇÃO-GERAL FISCALIDADE DA UNIÃO ADUANEIRA. (2013). *Guia do mini balcão único do IVA*, publicado a 23 de outubro de 2013.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. (2017). *IVA sobre o comércio eletrónico: adotadas novas regras*.

COSTA, A R. G. (2015). *Discussão do Conceito relevante de Estabelecimento Estável para efeitos de IVA*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Gestão. Lisboa.

DIAS, A. A. (2005). *O Sistema comum de IVA – A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Porto.

ESTRELA, C. (2018). *Metodologia Científica: Ciência, Ensino, Pesquisa*. Org. por Carlos Estrela. 3ª edição. Porto Alegre: Editora Artes Médicas, 2018.

EUROSTAT. (2014). *E-Commerce Statistics*. Research Annual Bulletin.

FERIA, R. & CARVALHO, A. (2013). Entre Daimler e Welmory: o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 6 (2), 193-216.

GAMAGE, DAVID AND HECKMAN, DEVIN J., (2012). *A Better Way Forward for State Taxation of E-Commerce*. Articles by Maurer Faculty. 2417.

Disponível em <https://www.repository.law.indiana.edu/facpub/2417>

GATTAS, G. A. (2015). O comércio eletrónico, tributar ou isentar? *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*. Ano 3 (2014), nº 1, 133-175.

GUERRA, F. (2016). *Vendas de bens à distância*. Revista Negócios, Março, 2016.

- KOCHE, J. C. (2016) *Fundamentos de metodologia científica*. Editora Academia. Edu.
- LIGHTHART, J. E. (2004). Consumption Taxation in a Digital World: A Primer. *Center Discussion Paper; Vol. 2004-102*. Macroeconomics.
- LOPES, A. (2011). *Atitudes e Comportamentos dos Contribuintes Individuais em Relação ao Sistema Fiscal Português - O caso dos custos psicológicos da tributação*. Universidade de Coimbra.
- MARTINS, C. J. F. A. A (2015). *Tributação das Operações de Comércio Eletrónico*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Instituto Universitário de Lisboa. Setembro 2015.
- MARTINS, J. M. M. (2021). *A Economia Digital e os Desafios da Tributação em sede de IVA - O Papel do Mini Balcão Único*. Dissertação De Mestrado. Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- MOURA, J. (2017). *Como calcular taxas alfandegárias*. Disponível em <https://www.economias.pt/como-calculas-taxas-alfandegarias>
- OCDE. (2010). *Taxation, Innovation and the Environment*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2011). *Environmental Taxation, A Guide for Policy Makers*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2012). *Taxation and the Environment. Complementary Policies*. Paris: OCDE
- OLIVEIRA, M. O., & RUÃO, J. B. (2016). *A tributação do consumo no comércio internacional: da falta de coesão à necessidade de concertação*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Lusófona do Porto. v. 7 n. 7 (2015).
- PALMA, C. C (2020). *Estudos de IVA*. Coimbra: Edições Almedina, AS.

PALMA, C. C. & SANTOS, A. C. (2014). *Código do IVA e RITI – Notas e Comentários*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

RAMADAS, J. O. C. (2019). *A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce*. Dissertação de Mestrado em Direito Faculdade de Direito | Escola do Porto 2019.

RORIZ, J. (2017). *Atualização fiscal em IVA*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

TURBAN, E., D. K. (2015). *Electronic Commerce - A Managerial and Social Networks Perspective*. 8 Edition, Springer 2015, 110 p.