

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A ECONOMIA DIGITAL E OS  
DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO EM  
SEDE DE IVA - O PAPEL DO MINI  
BALCÃO ÚNICO

---

João Miguel Morgado Martins

Lisboa, fevereiro de 2021



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A ECONOMIA DIGITAL E OS  
DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO EM  
SEDE DE IVA - O PAPEL DO MINI  
BALCÃO ÚNICO

João Miguel Morgado Martins

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

Constituição do Júri:

Presidente Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente Prof. Especialista Jesuíno A. Martins

Vogal Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, fevereiro de 2021

“O valor das coisas não está no tempo que elas duram, mas na intensidade com que acontecem. Por isso existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis.”

(Fernando Pessoa. (1994). Notas de João Gaspar Simões e Luiz de Montalvor, p. 148)

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui falta de ética, que poderá resultar da anulação da presente dissertação. O presente trabalho respeita as normas vigentes no Manual para elaboração de dissertações do ISCAL (e especificamente norma americana para referência bibliográfica *American Psychological Association – APA*) e o texto respeita a ortografia pré-acordo (algumas citações) e pós-acordo ortográfico.

## **Agradecimentos**

A realização deste trabalho foi possível com o apoio das pessoas que me são mais próximas e por todos aqueles que, de alguma forma, demonstraram disponibilidade para nos ouvir e motivar, para que conseguisse concluir com sucesso mais uma etapa da minha formação acadêmica. Por esse motivo, pretendo reconhecer a sua importância nesta caminhada, pois, sem a sua dedicação, orientação e especial atenção, não teria sido possível. A todas elas quero expressar a minha gratidão, em especial:

À Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, minha Orientadora, por toda a disponibilidade proporcionada; por me ter possibilitado desenvolver o meu pensamento crítico, a minha autonomia, e, por fim, pela partilha de conhecimentos;

À minha família, filha e esposa, por serem a minha bússola. Nunca me deixaram desistir, mesmo quando as dificuldades pareciam inabaláveis e sempre guardaram, com carinho, uma palavra de motivação e de apoio.

Aos meus pais, pelo amor que sempre me transmitiram.

Um profundo bem-haja.

## Resumo

O grande dinamismo da economia mundial, consequência da globalização e do desenvolvimento tecnológico deu origem à economia digital. A deterioração e perda de eficácia dos mecanismos tradicionais dos sistemas fiscais atuais, aliada ao aumento da complexidade tributária, levam ao aparecimento de novos desafios na tributação.

O presente trabalho tem como objetivo analisar os principais desafios fiscais originados pela economia digital, através de uma análise normativa, crítica e comparativa das propostas recentes reproduzidas no relatório interino da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), em especial as que resultam do relatório BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*, bem como as posições recentes da União Europeia (UE) tomadas nesta matéria, com a publicação de duas propostas de Diretiva sobre a tributação da economia digital. Objetiva-se também, com base num caso prático, analisar o papel do *Mini One Stop Shop* (MOSS) como meio à disposição das Administrações Tributárias na tributação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), 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 em 2021, pretende-se desenvolver e atingir os seguintes objetivos específicos: i) Identificar os fatores determinantes no registo do sujeito passivo dentro de um do(s) regime(s) especial(ais) que constituem o Balcão Único; ii) Identificar as obrigações gerais e fiscais a que estão sujeitos os contribuintes.

**Palavras-chave:** Economia digital, desafios fiscais e da tributação

## **Abstract**

The great dynamism of the world economy, as a result of globalization and technological development, gave rise to the digital economy. The deterioration and loss of effectiveness of the traditional mechanisms of current tax systems, coupled with the increase in tax complexity, lead to the emergence of new challenges in taxation.

This work aims to analyze the main fiscal challenges arising from the digital economy, through a normative, critical and comparative analysis of the recent proposals reproduced in the interim report of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), especially those resulting from the BEPS report - Base Erosion and Profit Shifting, as well as the recent positions of the European Union (EU) taken in this matter, with the publication of two proposals for Directives on the taxation of the digital economy. It also aims, based on a practical case, to analyze the role of the Mini One Stop Shop (MOSS) as a means available to the Tax Administrations in the taxation of the Value Added Tax (VAT), emphasizing its adaptation to the reality of electronic commerce and new technologies. In accordance with the general objective and with the entry into force of the new One Stop Shop regime in 2021, it is intended to develop and achieve the following specific objectives: i) Identify the determining factors in the registration of the taxable person within one of the special regime (s) that constitute the One Stop Shop; ii) Identify the general and tax obligations to which taxpayers are subject.

**Keyword:** Digital economy, fiscal and tax challenges

## Lista de siglas e Abreviaturas

AT Autoridade Tributaria e Aduaneira

BEPS *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosão da base tributária)

CIVA Código do IVA

DER *Digital Economy Report*

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

EE Estabelecimento Estável

EM Estados-Membros

EMC Estado Membro de Consumo

EU *European Union*

IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

MUD Mercado Único Digital

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD *Organization for Economic Cooperation and Development*

OSS *One Stop Shop* (Balcão Único)

PCM Presidência do Conselho de Ministros

TIC Tecnologias de Informação e Comunicação

TJUE Tribunal de Justiça da União Europeia

UE União Europeia

VAT *Value Added Tax*

VIES *VAT Information Exchange System*

## Índice

Introdução .....	1
I PARTE – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	5
1. Imposto sobre o valor acrescentado - IVA .....	6
2. Economia Digital.....	8
3. Mini Balcão Único.....	13
4. Tributação do IVA.....	16
4.1. Comércio Tradicional.....	16
4.2. Comércio eletrónico.....	17
4.3. Obstáculos à tributação .....	26
II PARTE – ESTUDO EMPÍRICO .....	28
1. Considerações Metodológicas .....	29
1.1. Objetivos.....	29
1.2. Tipo de estudo .....	30
2. Caso prático .....	31
2.1. Contexto em 2021 .....	31
2.2. Cenário .....	31
2.3. Enquadramento a partir de 1/7/2021 .....	33
2.3.1. Disposições comuns .....	33
2.3.1.1. <i>Registo</i> .....	33
2.3.1.2. <i>Declaração de IVA</i> .....	34
2.3.1.3. <i>Conservação</i> .....	35
2.3.1.4. <i>Exclusão</i> .....	35
2.3.2. Disposições específicas do regime especial aplicável a serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade.....	35
2.3.2.1. <i>Opção do registo em território nacional</i> .....	35
2.3.2.2. <i>Número de identificação</i> .....	36

2.3.2.3. <i>Elementos da declaração de registo</i> .....	36
2.3.2.4. <i>Declaração do IVA</i> .....	36
2.3.3. Disposições específicas do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados .....	36
2.3.3.1. <i>Opção do registo em território nacional</i> .....	36
2.3.3.2. <i>Número de identificação</i> .....	37
2.3.3.3. <i>Elementos da declaração de registo</i> .....	37
2.3.3.4. <i>Declaração do IVA</i> .....	38
2.4. Considerações finais dos regimes de balcão único .....	38
Considerações Finais.....	39
Referências bibliográficas .....	42
Legislação .....	44

## Introdução

A recente expansão das empresas digitais, tais como as empresas de redes sociais, as plataformas colaborativas e os prestadores de serviços de conteúdos em linha, contribuiu de forma significativa para impulsionar o crescimento económico mundial e em especial na União Europeia (EU). Porém, a regulamentação fiscal em vigor não foi concebida para ter em conta essas empresas de envergadura mundial, virtuais ou com uma presença física mínima ou inexistente. A mudança foi radical: nove em cada 20 das maiores empresas mundiais, em virtude da sua capitalização de mercado, passaram a ser digitais, em comparação com uma em cada 20, há dez anos.

O atual desafio consiste em tirar o máximo partido desta tendência, assegurando, ao mesmo tempo, que as empresas digitais paguem a justa quota de impostos. Caso contrário, existe um risco real para as receitas públicas dos Estados-Membros (EM): as empresas digitais estão atualmente sujeitas a uma taxa efetiva média de tributação que corresponde a metade da aplicável à economia tradicional na UE.

Neste sentido, o Comissário Europeu Pierre Moscovici (2016), responsável pelos Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e União Aduaneira, afirmou:<sup>1</sup>

“As empresas em linha que operam na UE têm-nos pedido que lhes simplifiquemos a vida. É isso que hoje estamos a fazer. As pequenas e grandes empresas que vendem em linha no estrangeiro passam a lidar com o IVA da mesma forma que o fariam se se tratasse de vendas nos países em que se encontram estabelecidos. Isto significa menos tempo perdido, menos burocracia e menos custos. Simplificamos igualmente as normas aplicáveis às microempresas e empresas em fase de arranque, facilitando-lhes a exploração de novos mercados. Para os governos europeus, as nossas propostas significam um ganho suplementar que ascende a 100 milhões de euros por semana, que poderão gastar em prestações aos seus cidadãos”.

Porém, novos desafios se avizinham para os Governos e para as várias Autoridades Tributárias, uma vez que a nova criminalidade e a nova conceção de fazer o comércio é mais poderosa e com mais recursos não se mantendo estática, antes, porém, sempre na procura de formas mais sofisticadas de iludir a administração fiscal e, assim, atingir os seus intentos, os de se furtar às obrigações tributárias, isto é, o de pagar os seus impostos.

A tributação do comércio eletrónico (*e-commerce*), economia digital, tem chamado a atenção de legisladores, administrações tributárias e académicos. O surgimento e o rápido desenvolvimento do comércio eletrónico originaram desafios para a criação de um

---

<sup>1</sup> Comunicado de imprensa Comissão Europeia, Bruxelas em 1/12/2016. Disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP\\_16\\_4010](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_16_4010).

ambiente jurídico sólido para as transações e para o tratamento eficaz do IVA. A Internet tornou possível comprar bens e serviços sem as restrições geográficas e temporais típicas do comércio estacionário tradicional e deixou as regras existentes da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, insuficientes para avaliar quando, quanto e onde o IVA deve ser cobrado e como garantir que é efetivamente liquidado.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, que transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, foi alterada a redação do artigo 6.º do Código do IVA (CIVA), quanto à regra de localização aplicável às prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, realizadas a não sujeitos passivos. Este diploma legal teve as alterações previstas na lei 71/2018, de 31 de dezembro (artigos 2.º 10.º e 12.º).

O papel do IVA para garantir a apropriação adequada das receitas fiscais das empresas de comércio eletrónico e a necessidade de ajustar as regras do IVA aos desafios do comércio eletrónico, a fim de criar condições equitativas para os operadores económicos, têm sido reconhecidas e discutidas no contexto da UE e da OCDE desde a década de 1990 (Papis-Almansa, 2019).

O desenvolvimento rápido e contínuo da digitalização da economia global colocou a tributação do comércio eletrónico novamente no centro das atenções nos últimos anos. Os problemas existentes para garantir uma tributação justa de cruzamentos, o comércio eletrónico fronteiriço, a redução dos custos de conformidade para as empresas e a proteção das receitas fiscais nacionais tornaram-se ainda mais complexos.

A eliminação dos obstáculos ao comércio eletrónico no Mercado Único foi um dos quatro pilares do Plano de Ação sobre o IVA apresentado pela Comissão Europeia em 7 de abril de 2016. Como meio de concretização desse objetivo e como parte do *Digital Single Market Strategy*, em 5 de dezembro de 2017, o denominado “Pacote IVA” para o comércio eletrónico foi adotado com novas regras que entraram em vigor, em parte, a partir de 1 de janeiro de 2019 e, em parte, entrarão em vigor a partir de 1 de janeiro de 2021. Em 11 de dezembro de 2018, a Comissão propôs ainda disposições de clarificação e de execução a incluir na Diretiva IVA e nos regulamentos de execução do IVA. O objetivo das novas regras, conforme anunciado pela Comissão, tem sido nivelar as condições de concorrência entre o comércio tradicional e o comércio eletrónico, eliminar as distorções que existem atualmente em favor de empresas não pertencentes à UE, reduzir os custos de conformidade e a complexidade das obrigações do IVA para as empresas, bem como

minimizar o risco de fraude e não conformidade com o IVA que levam às perdas de receita do IVA.

O Mini Balcão Único (*Mini One Stop Shop*, MOSS) consiste num regime especial que objetiva facilitar o cumprimento das obrigações que dizem respeito às prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade. O MOSS entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 2015, sendo um regime facultativo que se aplica aos sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas não no Estado Membro de Consumo (EMC), e aos sujeitos passivos que não estejam estabelecidos na Comunidade, desde que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.<sup>2</sup>

Na prática, os sujeitos passivos, estabelecidos ou não em território nacional, que optem pelo regime, entregam trimestralmente uma única declaração e procedem ao 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. Depois, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) envia para cada EM de consumo dos elementos referentes aos serviços prestados para cada um deles e o montante de imposto pago. O regime tem duas modalidades: (i) o denominado Regime da União, que é aplicável quando o prestador dos serviços consiste num sujeito passivo estabelecido na Comunidade; (ii) o designado regime Extra-União, aplicável em situações nas quais o prestador dos serviços é um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade. O Regime da União abarca todos os serviços prestados a partir da sede ou de estabelecimentos estáveis, para qualquer outro Estado membro no qual o adquirente, não sujeito passivo, se encontra estabelecido ou domiciliado, mas não ficam abrangidos os serviços prestados para um Estado membro onde o prestador tenha a sede ou estabelecimento estável (EE). O regime Extra-União inclui todos os serviços prestados na Comunidade pelos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade, independentemente do Estado membro de consumo.<sup>3</sup>

Em 2021, outras alterações introduzidas pelo “Pacote do IVA” do comércio eletrónico serão implementadas e tornar-se-ão mais eficazes.

---

<sup>2</sup> Portal MOSS - Mini Balcão Único consultar informação disponível em <https://m1ss.portaldasfinancas.gov.pt/home.action> e [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/oficios-circulados-iva.aspx)

<sup>3</sup> *Ibidem*

É com base no exposto que se desenvolve o presente trabalho, cujo objetivo geral, com base num caso prático, consiste em analisar o papel do MOSS como meio à disposição das Administrações Tributárias na tributação do IVA, realçando a sua adaptação à realidade do comércio eletrónico e às novas tecnologias.

O presente estudo está estruturado em duas partes: fundamentação teórica e estudo empírico. Assim, na primeira parte abordam-se os conceitos chave inerentes à contextualização do estudo, designadamente: imposto sobre o valor acrescentado – IVA, economia digital, Mini Balcão Único, tributação do IVA, tendo em conta o comércio tradicional, o comércio eletrónico e os obstáculos à tributação. Na segunda parte, destinada à investigação empírica, é definida a metodologia de investigação, sendo apresentado o caso prático, com conseqüente reflexão crítica. Por último, são apresentadas as principais conclusões, seguindo-se as referências bibliográficas.

## **I PARTE – ENQUADRAMENTO TEÓRICO**

---

## 1. Imposto sobre o valor acrescentado - IVA

A Comissão Europeia (2017) define imposto sobre o valor acrescentado (IVA) como um imposto geral sobre o consumo, de base ampla, incidente no valor de quase todos os bens e serviços, que são comprados e vendidos, para uso ou consumo na UE. É cobrado como percentagem do preço do bem ou do serviço e de forma fracionária, isto é, os sujeitos passivos podem deduzir o IVA que suportaram dos bens/serviços que estejam relacionados com a sua atividade comercial. Este mecanismo designado por “método subtrativo indireto” permite evitar que se cobre o imposto do mesmo bem/serviço mais que uma vez.

Outra característica está relacionada com o seu sistema baseado na repercussão do imposto o que significa que neste tributo estaremos perante dois contribuintes distintos: um contribuinte de facto que suporta o encargo do IVA e um outro de direito, abrangido pelas normas de incidência tributária na qualidade de sujeito passivo, sujeito a obrigações declarativas, de liquidação e de entrega.

De uma forma genérica, Palma (2018, pp. 19-34) caracteriza o IVA como sendo:

- Imposto geral sobre o consumo;
- Plurifásico, pois incide sobre todas as fases do circuito económico, tributando o valor acrescentado em cada uma das fases;
- Indireto, pois incide sobre o ato de consumo e o sujeito passivo não sente tanto o peso do imposto, também designado como o “efeito da anestesia fiscal”;
- Imposto não cumulativo;
- Imposto de matriz comunitária;
- Imposto com base de incidência ampla, daí o IVA ser a principal receita de financiamento do orçamento do Estado e da UE.

Este imposto caracteriza-se por ser autoliquidado, pois a maior parte das operações são realizadas pelos sujeitos passivos, sendo que a administração fiscal apenas fiscaliza os mesmos e averigua se tudo é realizado conforme a lei.

O IVA é um imposto abrangente a inúmeros países e, como tal, necessita de uma forte harmonização para que os diferentes EM consigam maximizar a justiça e equilíbrio dos sujeitos passivos que realizam transações intracomunitárias.

O IVA é um imposto abrangente a inúmeros países e como tal necessita de uma forte harmonização para que os diferentes Estados-Membros (EM) consigam maximizar a justiça e equilíbrio dos sujeitos passivos que realizam transações intracomunitárias.

## 2. Economia Digital

A revolução digital transformou a vida dos cidadãos e as sociedades de forma inédita em rapidez e escala, oferecendo imensas oportunidades. As novas tecnologias contribuem significativamente para a realização do projeto de desenvolvimento sustentável (*Digital Economy Report*, DER, 2019, *Preface*, p, IV).

A economia digital consiste no resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação despoletado pelo desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC). A tecnologia e a comunicação desempenham um importante papel em termos de fenómeno da globalização, criado e desenvolvido por meio dos avanços oferecidos pelas tecnologias e pela forte interferência que estas tiveram ao nível da comunicação (Pires, 2011, p. 47).

A revolução digital deu origem a uma economia digital que desafia o conceito de criação de valor. A economia digital é realmente baseada na produção convencional de bens e serviços. Mas, cada vez mais, as empresas iniciantes e empresas globais que atendem milhares de usuários estão a mudar as regras e trazem a transformação para todos os setores da economia: através da sua intensa dependência das tecnologias digitais; através dos seus modelos de negócios inovadores; embora o financiamento acessível, particularmente o capital de risco; através da melhoria contínua do *design* das suas interfaces e as experiências que oferecem através das suas aplicações; através dos relacionamentos especiais que estabelecem com os usuários desses aplicativos; e através do uso que fazem dos dados derivados das atividades dos usuários. A economia digital passou a ser responsável por uma parcela crescente do valor agregado das economias dos maiores países. A sua organização, o poder do efeito da rede e a escala das externalidades induzidas pelos seus modelos de negócios confundem as regras ao nível da medição do valor adicionado. No entanto, o número de terminais e dispositivos conectados está a crescer exponencialmente. O tempo gasto com esses dispositivos revela um crescimento sustentado (DER, 2019, p. 4).

A economia digital continua a evoluir a uma velocidade vertiginosa, impulsionada pela capacidade de recolher/armazenar, usar e analisar grandes quantidades de legíveis através de dados digitais sobre praticamente tudo. Esses dados digitais surgem das pegadas digitais de atividades pessoais, sociais e comerciais, ocorrendo em várias plataformas digitais. As implicações políticas e de desenvolvimento da recolha e uso de dados dependem muito do tipo de dados envolvidos: pessoais ou não pessoais; privado ou público; para fins comerciais ou governamentais; voluntário, observado ou inferido; sensível ou não sensível. Uma “cadeia de valor de dados” inteiramente nova evoluiu,

compreendendo empresas que apoiam a recolha de dados, a produção de *insights* de dados, armazenamento, análise e modelagem de dados. A criação de valor surge quando os dados são transformados em inteligência digital e monetizados através do uso comercial (DER, 2019, p. 29).

A expansão da economia digital cria muitas novas vantagens e oportunidades económicas. Os dados digitais podem ser usados para fins de desenvolvimento para resolver problemas sociais, incluindo aqueles relacionados aos objetivos de desenvolvimento sustentável. Pode ajudar a melhorar os resultados económicos e sociais e ser uma força para a inovação e crescimento da produtividade. As plataformas facilitam as transações em rede, bem como a troca de informações. Numa perspetiva de negócios, a transformação de todos os setores e mercados através da digitalização pode fomentar a produção de bens e serviços de maior qualidade a custos reduzidos (DER, 2019, p. 4).

Além disso, a digitalização está a transformar as cadeias de valor de diferentes maneiras e a abrir novos canais para a agregação de valor e mudanças estruturais mais amplas. Mas os resultados positivos estão longe de serem automáticos. Não é só porque a digitalização tem o potencial de apoiar o desenvolvimento, é que qualquer valor realizado seja distribuído equitativamente (DER, 2019, p. 4).

A Internet resultou no desmantelamento dos modelos de negócio atuais, promovendo a alteração das estruturas do mercado e, concomitantemente, gerou mercados e negócios completamente novos. Na economia digital, as empresas renovam-se, num sentido de organizações descentralizadas e direcionadas para as ligações em rede. Um processo desta extensão não pode deixar de ter resultados nos sistemas fiscais (Brites, 2017, p. 6).

Em conformidade com a autora supracitada, “a economia digital é cada vez mais a economia em si”, sendo difícil, se não impossível, circunscrever a economia digital do resto da economia em termos de efeitos fiscais (Brites, 2017, p. 8).

São diversas as características cada vez mais evidentes na economia digital e potencialmente significativas a nível fiscal. Apesar de estas características não estarem todas presentes concomitantemente em todos os tipos de negócio, as mesmas caracterizam de forma progressiva a economia moderna. “A mobilidade dos intangíveis, dos quais a economia digital depende fortemente, é um elemento central na criação de valor e no desenvolvimento das empresas na era digital” (Brites, 2017, p. 8).

No comércio eletrónico é possível realizar transações a partir e para qualquer ponto do mundo, o que levanta dúvidas em relação a quem deve tributar as mesmas transações.

Estas dúvidas podem levar a duas situações não desejadas, por um lado, se os países optarem ambos pela tributação, ocorre o mecanismo de dupla tributação, por outro lado,

se nenhum país tributar, por não se considerar apto para tal, o comércio eletrônico fica em vantagem e privilegiado perante o comércio tradicional, colocando em causa os princípios de neutralidade e igualdade fiscal. O que também contribui para evitar a ocorrência de evasão fiscal, no âmbito do IVA, é o facto de o montante de imposto ser entregue por cada sujeito económico, que tendo o objetivo de proceder à sua dedução, têm interesse em apresentar as respetivas faturas (Almeida, 2018, p. 26).

Devido ao “seu potencial para galvanizar economia, a transformação digital está bastante patente nas agendas globais, pois deu lugar a uma economia digital que coloca em causa a nossa conceção sobre o que é a criação de valor no mundo moderno” (Aires, 2019, p. 2), resultando, ainda em conformidade com o mesmo autor, em “ganhos de produtividade gerados pela economia digital não se traduzam em receitas fiscais suplementares para os Estados”.

Para muitas pessoas, novos desafios globais estão a surgir em áreas como política do consumidor, ciência, tecnologia e inovação, indústria e empreendedorismo, seguros e previdência privada, mercados financeiros, assuntos fiscais e tributação (OCDE, 2017). Entre estes, o imposto das implicações de uma economia digital são talvez a questão mais urgente para os Governos, organizações internacionais e sociedades civis. Os principais recursos de uma economia digital podem exacerbar os riscos da erosão da base tributária (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*) e transferência de lucros. Esses recursos incluem a mobilidade, a dependência de dados, os efeitos de rede, a disseminação de modelos de negócios multifacetados, uma tendência para o monopólio ou oligopólio e volatilidade (OCDE, 2015).

A digitalização assume uma significativa importância para todos os setores, embora em diferentes categorias e velocidades. Esta tem a capacidade de otimizar substancialmente “a capacidade de execução fiscal”, uma vez que quer a sociedade, quer os sistemas fiscais, encontram-se em permanente transformação, “tendo o processo da globalização acelerado o seu ritmo e introduzido um maior grau de complexidade na sociedade e nos fenómenos tributários” (Aires, 2019, p. 13).

Em geral, os países que adotaram novas medidas tributárias para tributar a economia digital procuram uma alocação maior de direitos tributários para o Estado de origem, no qual o mercado consumidor está localizado. A alocação de direitos tributários deve refletir o estado atual do desenvolvimento económico, no qual as empresas multinacionais desenvolvem os seus negócios sem presença física. Além disso, a adoção de medidas para tributar a economia digital serviria para reduzir as vantagens competitivas das empresas que operam na economia digital. Essas grandes empresas de tecnologia

supostamente enfrentam uma carga tributária menor do que os seus concorrentes na economia tradicional, o que leva a um cenário que distorce a concorrência e aumenta o poder económico dos gigantes digitais. A tributação da economia digital também impede um aumento da carga tributária cobrada sobre elementos menos voláteis, como os rendimentos do trabalho. O aumento exponencial da economia digital e a digitalização da economia tradicional exigem a adoção de novas regras tributárias, dada a crescente lacuna entre a realidade económica e os sistemas tributários, que não acompanharam o desenvolvimento de novos modelos de negócios (Collin & Collin, 2013).

A globalização das economias estimula a concorrência fiscal para que se torne cada vez mais austera, fazendo com que muitas empresas tenham optado por “deslocalizar a sua jurisdição fiscal para locais onde a tributação é mais reduzida” (Pereira, 2007, p. 423). Com a economia digital passa a ser o contribuinte quem tem mais poder, dado que tem a seu favor a mobilidade o que lhe possibilita a opção de qual a relação jurídica fiscal de que deseja fazer parte (Pimenta, 2016, p. 25)

Grosso modo, os mais significantes desafios, resultantes da economia digital é ao nível da tributação do rendimento, subdividindo-se em três categorias:

- 1) A primeira relaciona-se com o fator conexão, onde o alargamento contínuo das potencialidades das tecnologias digitais e a necessidade diminuída, em muitos casos, de uma presença física para executar a sua atividade, em combinação com o papel crescente dos resultados de rede criados por interações com o cliente, pode fazer aumentar as dúvidas sobre, caso as atuais regras determinem a conexão com uma jurisdição para fins fiscais adequadamente (Brites, 2017, p. 13);
- 2) A segunda refere-se ao acesso dos dados, cujo crescimento da sofisticação das TIC tem possibilitado que as empresas, na economia digital, recolham e usem informações através das fronteiras de uma maneira sem precedentes, o que levanta questões relacionadas com a atribuição de valor criado a partir da criação de dados através de produtos e serviços digitais (Brites, 2017, p. 13);
- 3) A terceira diz respeito ao elemento caracterização, cujo desenvolvimento de novos produtos digitais e os meios de serviços de entrega dá origem a certas incertezas no que concerne a uma caracterização adequada dos pagamentos efetuados em contexto dos novos modelos de negócio, especificamente no que respeita à computação em nuvem. Mais concretamente, têm surgido controvérsias acerca da caracterização, para efeitos de tributação, a pessoa e/ou a entidade que faculta os dados numa transação (Brites, 2017, p. 13).

A digitalização da economia tem colocado desafios em termos de determinação da localização da criação de valor e devido às três características mais proeminentes da economia digital, forte dependência de ativos intangíveis, um elevado grau de centralização de atividades e a tendencial importância do usuário de dados e participação com a natureza de dois lados (OCDE, 2019).

É importante ainda referir que tem sido complexificado cada vez mais determinar qual o país que, supostamente, tem de tributar o rendimento de uma empresa multinacional, o que tem levado determinadas empresas a explorar esta situação a fim de transferirem de forma artificial os seus lucros para as jurisdições fiscais mais baixas, com a finalidade de diminuírem a sua contribuição fiscal global (Brites, 2017, p. 28).

O significativo dinamismo da economia mundial, resultante da globalização e do desenvolvimento tecnológico está na base da denominada economia digital. A ineficácia dos mecanismos tradicionais dos sistemas fiscais, aliada à atual complexidade tributária, resulta no surgimento de novos desafios na tributação. Cada país tenta introduzir as medidas legislativas tributárias necessárias objetivando o seu desenvolvimento económico-social, conservando a sua base tributária, a competitividade das empresas, bem como a atração do investimento estrangeiro, sem que deixe de procurar a coexistência com outros Estados. O tradicional princípio da territorialidade fiscal entrou em crise, ratificando a percepção de degradação das bases nas quais incidirá obrigatoriamente o tributo, sendo certo que a atual evolução da economia em direção a um contexto cada vez mais digital está a acentuar esse fenómeno (Marques, 2016, pp. 280-281).

### 3. Mini Balcão Único

Em 2007, o Conselho ECOFIN,<sup>4</sup> em conformidade com a presidência portuguesa, homologou o denominado *Pacote IVA*, com novas regras de localização ao nível das prestações de serviços, especialmente, para os serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos. Assim, segundo a aprovação dessas novas regras, a localização das referidas operações alterou-se a partir do dia 1 de janeiro de 2015, sendo então tributáveis onde se encontre o adquirente, seja um sujeito passivo ou um consumidor final. O Grupo de Peritos e a OCDE propuseram um alargamento do *Mini One Stop Shop* - MOSS ou “Mini Balcão Único”, em relação às vendas à distância, compreendendo as importações de bens de valor reduzido e as prestações de serviços não eletrónicos por meio da Internet (Aires, 2019, pp. 49-50).

O MOSS surge, assim, da alteração à lei de tributação do IVA no âmbito da prestação de serviços digitais, em vigor desde 1 de janeiro de 2015. Anteriormente, essas transações comerciais eram tributadas em conformidade com a taxa do país de origem do prestador de serviço, sendo, presentemente, a tributação aplicada no país de consumo. O MOSS consiste num mecanismo de simplificação cujo objetivo é

“evitar encargos adicionais às empresas e às administrações fiscais, no cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento de IVA quando são prestados serviços de telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos a consumidores finais estabelecidos ou domiciliados em Estados-Membros da UE nos quais o prestador dos serviços não esteja estabelecido” (Aires, 2019, p. 50).

Este mecanismo permite aos prestadores de serviços digitais registarem-se de uma só vez como entidades fiscais, por toda a Europa, tendo como objetivo prático o registo único no MOSS, ou seja, cada empresário não necessita de registar a sua atividade em todos os países para onde efetua negócio. Consiste num “regime especial de IVA aplicável a prestadores de serviços digitais que tem por objetivo facilitar o cumprimento das prestações tributárias entre estados membros da União Europeia” (França, 2014).

A União europeia (UE) introduziu MOSS, como já referido em 2015, para que as empresas pudessem enviar uma única declaração para declarar todo o IVA a pagar na UE. O sistema será implementado para incluir mercadorias em 2021. A importância financeira das

---

<sup>4</sup> Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros), comumente denominado de Conselho ECOFIN, é responsável pela política económica, pelas questões de fiscalidade, pelos mercados financeiros e movimentos de capitais e pelas relações económicas com países não pertencentes à UE.

avaliações do IVA será, portanto, consideravelmente maior, assim como a importância da execução.

Se um prestador de serviços optar pelo MOSS, este deixa de estar obrigado a registrar-se no Estado-Membro, sede do destinatário dos serviços, deixando também de existir a obrigação de “entregar as respetivas declarações periódicas de IVA em cada um dos Estados-Membros onde se localizam tais prestações de serviços”. Neste sentido, o MOSS possibilita que as referidas obrigações “possam ser cumpridas através de um portal eletrónico em apenas um Estado-Membro onde o prestador de serviços esteja registado para efeitos de IVA”, fazendo com que as empresas não “tenham que se registrar para efeitos de IVA em todos os Estados-Membros onde prestem serviços a consumidores finais” (Aires, 2019, p. 50).

Importa referir ainda que o MOSS contempla desde 2015 dois tipos de regimes, nomeadamente: (i) “Regime da União” para sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável (EE) ou domicílio na UE; (ii) “Regime Extra-União” referente aos sujeitos passivos cuja sede, EE ou domicílio esta situado fora da UE (Aires, 2019, p. 50).

Embora as regras do MOSS tenham sido geralmente bem-vindas, pois alinha as regras da UE com o princípio de destino do IVA, este mecanismo deu origem a desafios significativos para os fornecedores que precisam lidar com as regras do IVA de 28 Estados-Membros da UE. O regime do MOSS permite que os fornecedores registem *on-line*, registem declarações de IVA e paguem o IVA num único Estado-Membro, e certamente proporcionaram algum alívio à carga da conformidade. O mesmo nível de complexidade aplica-se ao comércio transfronteiriço de mercadorias a consumidores finais, considerando que o princípio do destino se aplica quando o limiar fornecido por cada Estado-Membro da UE é excedido. No entanto, no caso das mercadorias, atualmente não é possível declarar o IVA a um único Estado-Membro.

Reconhecendo que essa discrepância poderia aumentar o ónus para as empresas da UE, a Comissão da UE lançou a consulta pública “Modernização do IVA para o comércio eletrónico transfronteiriço”. O constante crescimento da economia digital coloca desafios aos EM da UE, empresas, AT e dos consumidores.

Existem autores que consideram que a principal fraqueza do sistema MOSS para os serviços prestados eletronicamente é a de que os fornecedores desses serviços são obrigados a cadastrarem-se espontaneamente e de periodicamente declarar corretamente o IVA sem que exista a real possibilidade de as administrações fiscais da UE poderem monitorizar o cumprimento das obrigações (Cockfield, Hellerstein & Lamensch 2019, p. 277).

Continuando nesta problemática, os mesmos autores levantam duas questões que consideram ser de extrema importância ultrapassar com a entrada em vigor do novo regime em 2021 (Cockfield et al., 2019, p. 283-284).

A primeira será a de se considerar no regime de bens importados à distância (baixo valor) o procedimento de registo e verificação manual por parte das autoridades (em especial as aduaneiras) como nos números de registo da base de dados VIES (*VAT Information Exchange System*). O que para eles seria irreal continuar igual, não obstante a segurança deste procedimento informativo.

Os autores concluíram que em 2021, este procedimento de registo será automático para as partes envolvidas.

A segunda questão, assenta na circunstância de um fornecedor sediado fora da UE e ao abrigo do regime de bens importados enviar a encomenda para um consumidor final com domicílio na Comunidade, se será possível verificar neste tipo de importação que ocorreu durante num mês diferente do da declaração de importação ou até o caso de mercadorias devolvidas não saírem do território da UE, mas são enviadas para centros de distribuição ou mesmo destruídas na UE aplicar a responsabilidade pelo pagamento de imposto.

Os autores concluíram que a importação feita ao abrigo deste regime de bens de baixo valor em 2021, terá a responsabilidade solidária do representante/intermediário ou da entidade identificada e autorizada como interface eletrónico por parte do fornecedor dos bens.

## 4. Tributação do IVA

### 4.1. Comércio Tradicional

O artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, com última alteração pelo Lei n.º 2/202019, de 31 de março, relativamente à incidência real/objetiva, delinea as operações que estão sujeitas a IVA, nomeadamente: “a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”, b) “operações intracomunitárias” e c) “importações”;

O artigo 3.º prevê, em geral, a “transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”. Por oposição às operações concretizadas no território nacional, as importações referem-se aos bens transacionados de “fora para dentro”, ou seja, que entram no território nacional provenientes de países terceiros (art.º 5.º do CIVA). São “consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens” (art.º 4.º do CIVA).

Após a delimitação do elemento objetivo, deve compreender-se quem são os sujeitos passivos do imposto, tendo como referência o artigo 2.º do CIVA. Estão abrangidos pelas normas de incidência subjetiva os operadores económicos que tenham uma atividade económica com natureza de habitualidade e de independência. Mesmo que a operação em causa esteja subordinada ao imposto através do preenchimento dos elementos supra, a localização da mesma nos termos do artigo 6.º do CIVA determina o local de tributação. Caso a operação seja localizada dentro do território português, equivale a que, *a priori*, seja tributada em Portugal. As regras gerais das alíneas a) e b) do artigo 6.º, n.º 6, do CIVA são unicamente aplicáveis caso não sejam aplicadas as exceções referidas nos n.ºs 7 a 15 do mesmo princípio. Importa salientar que a alínea a) diz respeito a operações B2B e a alínea b) refere-se às operações B2C.

As operações B2B, entre sujeitos passivos, são onde o adquirente está estabelecido ou possui domicílio ou residência habitual, sendo este o princípio do destino. As operações B2C circunscrevem-se à origem, ou seja, na sede ou EE ou domicílio do prestador, constituindo o princípio da origem. Quanto às situações que se referem à expedição ou ao transporte de bens, estas são tributáveis em Portugal, se aqui se encontrem no início do transporte. Caso não haja transporte, são tributáveis em Portugal, mas caso se encontrarem em território nacional quando postos à disposição do adquirente.

No que concerne à isenção, em IVA, quando esta se verifica, a entidade não liquida o IVA na prestação dos serviços e bens que efetua. A isenção pode ser incompleta (simples/parcial/não confere direito à dedução do imposto) ou completa (total/confere direito à dedução do imposto). O regime de isenção incompleta encontra-se nos artigos 9.º e 53.º e o da isenção completa no artigo 14.º do CIVA, respetivamente, sendo aplicável nas exportações e transmissões intracomunitárias de bens, se o bem for transportado para o exterior do território nacional, destinado a um sujeito passivo de IVA de outro EM.

Em relação ao valor tributável, por norma, o imposto recai sobre o valor da contraprestação alcançada ou a alcançar pelo alienante ou prestador de serviços, todavia existem quantias que são somadas (art.º 16.º, n.º 5, do CIVA), sendo exemplos as despesas acessórias e outras subtraídas (art.º 16.º, n.º 6, do CIVA), nomeadamente os juros, indemnizações, entre outros. Em IVA jamais se deixa de tributar um bem com a justificativa de não possuir contraprestação em dinheiro. Caso não haja uma contraprestação em dinheiro, o valor tributável corresponde ao valor normal dos bens/serviços entregues em troca (art.º 16.º n.º 3 do CIVA), equivalendo o valor normal ao valor a ser pago por um bem análogo, em situações idênticas (art.º 16.º, n.º 4, do CIVA). Na privação de um bem análogo, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição.

Quanto às taxas, refere-se que existe um regime aplicável a Portugal Continental (art.º 18.º n.º 1 do CIVA), outro para a Região Autónoma dos Açores (art.º 18.º n.º 3, al. a)), e outro para a Região Autónoma da Madeira (art.º 18.º, n.º 3, al. b)). Uma vez sujeita a tributação, o adquirente do bem ou serviço, titular de uma fatura, terá a possibilidade de fazer valer o seu direito de dedução do imposto constante da mesma, o que implica alguns requisitos: o imposto suportado tem de constar de fatura passada legalmente (art.º 36.º, n.º 5 do CIVA); a despesa tem de conceder o direito à dedução do IVA; o sujeito passivo tem de ter direito à dedução do imposto; aplicável a bens/serviços adquiridos para usar em termos do artigo 14.º do CIVA.

## **4.2. Comércio eletrónico**

O comércio eletrónico foi integrado na economia atual pelas novas tecnologias. Este tipo de comércio é parte integrante de muitos novos modelos comerciais que foram adotados pelas organizações, o que implica dar uma resposta à gradual utilização desta nova forma de comércio, havendo autores que consideram que o comércio eletrónico tem de ser tributado.

Neste sentido, Pires (2011) e Teixeira (2013) referem quatro motivos que justificam a tributação do comércio eletrónico, nomeadamente:

- Equidade, igualdade e justiça tributária: princípios que impõem a tributação do comércio eletrónico. A atividade comercial deve ser toda tributada seja qual for o canal de distribuição que cada forma comercial use para disseminar os seus bens e serviços. Ainda que se verifiquem diferenças na maneira como a atividade se desenvolve no comércio eletrónico e no comércio tradicional, os mesmos compartilham a mesma atividade, sendo os dois, origens de rendimento, então, deverão ser tributados;

- Capacidade contributiva: trata-se de um princípio fundamental, uma vez que se o comércio eletrónico é fonte de rendimento, o mesmo constitui garantia da existência de capacidade contributiva, havendo, por isso, a necessidade de tributação. A criação de um espaço de não tributação levará à contradição deste princípio, fazendo com que o sistema fiscal entre num enredo incongruente de não sujeições;

- Integridade do sistema fiscal: um princípio fundamental, porque a não tributação do comércio eletrónico levaria a que outras áreas comerciais fizessem também pressão para que algumas atividades fossem isentas de imposto, resultando no agravamento de indefinições e discriminações, o que estaria a colocar em causa a estrutura fiscal de um país;

- Neutralidade fiscal: um princípio que estabelece que nenhuma forma de comércio deverá ser privilegiada perante as outras. O rendimento originário de uma atividade semelhante deve ser tratado de forma equitativa. A não tributação do comércio eletrónico poderá interferir na escolha dos consumidores, criando a incompreensão por parte do observador e do contribuinte e, por conseguinte, afetando a neutralidade do sistema.

Tais motivos decorrem diretamente do facto de o IVA fazer parte da legislação da UE, nomeadamente, os Tratados que instituem, em primeiro lugar, as Comunidades Europeias e, posteriormente, a UE, criaram um sistema jurídico com terminologia própria e princípios subjacentes, que tem prioridade sobre as legislações nacionais dos Estados-Membros. Com efeito, ao abrigo do direito da UE, não demorou muitos anos até que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) estabelecesse a necessidade de os Estados-Membros e as pessoas cumprirem “os princípios gerais de direito”, bem como de conceder estatuto constitucional à maioria deles (Beretta, 2019, p. 54).<sup>5</sup>

A ANACOM (2004), como entidade de supervisão central na área do comércio eletrónico, desempenha um importante papel a este nível, sendo uma das suas principais preocupações a elaboração de um quadro legal que controle o comércio eletrónico, objetivando a criação de um ambiente de confiança e segurança capaz de incentivar os

---

<sup>5</sup> Nesta temática o Autor refere como exemplos das decisões do TJUE os Casos C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel (v.g Solange I)*, e o Caso C-44/11, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v. Deutsche Bank AG*.

consumidores e o setor do negócio ao desenvolvimento da sua atividade em linha, beneficiando de um nível de proteção semelhante ao que existe no comércio tradicional.

Importa salientar que no que se refere ao comércio eletrónico não há legislação específica que clarifique ou faça distinção em relação à tributação do IVA. O que existe é uma adaptação da legislação do CIVA, tendo resultado em questões a este respeito precisamente pela ausência de rigor neste tema.

Assim, poder-se-á dizer que a tributação do comércio eletrónico se configura como um dos mais relevantes problemas desta nova realidade comercial, em franco crescimento, sendo esta uma problemática central da discussão da comunidade internacional, tendo levado à elaboração de um relatório que estabelecesse as condições gerais da tributação do comércio eletrónico, apresentado pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, na conferência interministerial de 8 de outubro de 1998, em Otava, bem como a diretiva sobre a tributação do comércio eletrónico da União Europeia (Pereira, 2015, pp. 215-251).

De acordo com Ouvidor e Pinheiro (2019), atualmente, o peso tendencial do volume do comércio eletrónico no conjunto das transações mundiais demonstra o poder da Internet e das tecnologias digitais na conformação do comércio internacional. Em conformidade com estudos da Comissão Europeia, o valor médio anual de vendas na UE, no que se refere ao comércio eletrónico, ronda os 550 mil milhões de euros, dos quais por volta de 96 mil milhões referem-se a transações transfronteiriças. Devido ao peso que o comércio eletrónico tem na estratégia Europeia para a criação de um Mercado Único Digital (MUD), a UE tem desenvolvido diversas iniciativas de regulação nesta área, destacando-se, em sede de IVA, mais concretamente a 5 de dezembro de 2017, a adoção por parte do Conselho a alteração do Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, que é parte integrante do pacote legislativo acerca da modernização do IVA aplicável ao comércio eletrónico transfronteiras B2C («pacote IVA para o comércio eletrónico») (Comissão Europeia, 2020). Este diploma altera o Regulamento (UE) 904/2010 referente à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, que é a base para a infraestrutura informática implícita e para a necessária cooperação dos EM para assegurar o sucesso do alargamento do MOSS.<sup>6</sup> A data de aplicação das alterações previstas no Regulamento (UE) 2017/2454 foi fixada em 1 de janeiro de 2021 (Comissão Europeia, 2020).

Ao nível das vendas à distância de bens, ou seja, vendas *online* de bens a particulares (B2C), o regime atual, prevê, vencido o limiar de vendas determinado pelo Estado-

---

<sup>6</sup> Face a este alargamento do Regime do Balcão Único a 1/7/2021, adotar-se-á a designação OSS – *One Stop Shop*. (Ver por exemplo van Doesum, van Kesteren, Cornielje, Nellen, 2020, p. 664, 687)

Membro (EM) do consumidor ou por opção do fornecedor, que o fornecedor se registre para efeitos de IVA nesse EM a fim de efetuar a liquidação e a cobrança de IVA nas vendas, em conformidade com a taxa de IVA previsto pelo EM, cumprindo com outras obrigações relacionadas, particularmente a entrega de declarações periódicas de IVA. Por conseguinte, resultante da concretização de vendas para diferentes EM o fornecedor poderá ter que se registar para efeitos de IVA em vários EM o que reflete encargos administrativos adicionais (Ouvidor & Pinheiro, 2019).

As autoras supracitadas referem que a reforma do IVA constante do Pacote IVA para o comércio eletrónico presume, para além de outras medidas, a simplificação, a partir de 1 janeiro de 2021, das regras a serem aplicadas à cobrança e ao pagamento do IVA devido nas vendas à distância de bens efetuadas na UE, mediante a utilização do portal do Balcão Único (OSS – *One Stop Shop*). Os fornecedores de bens no âmbito do regime de vendas à distância podem usar o número de IVA de um único EM para declarar e pagar, numa única declaração de IVA, a submeter trimestralmente, o devido IVA no que respeita às vendas executadas a consumidores finais nos diversos EM, integrando, assim, somente, com a Autoridade Tributária do EM de registo, na sua própria língua, ainda que relativamente a vendas à distância de bens efetuadas noutros EM. Estas medidas traduzir-se-ão numa diminuição dos encargos incorridos pelos fornecedores com o cumprimento das obrigações em sede de IVA consequentes das vendas à distância de bens - vendas transfronteiriças (Ouvidor & Pinheiro, 2019).

Quanto às vendas à distância de bens importados com origem fora da UE, as novas regras aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2021<sup>7</sup> traduzir-se-ão, fundamentalmente, na revogação da isenção de IVA na importação de bens de valor inferior a € 22 e na sua substituição por um novo regime especial de isenção na importação B2C, bem como na regulação da tributação da intervenção dos operadores europeus que disponibilizem interfaces eletrónicas (plataforma, *marketplace*, portal ou outro equivalente) facilitadores das transmissões de bens executadas por fornecedores não europeus aos consumidores europeus. A partir de 2021, os operadores europeus que disponibilizem interfaces eletrónicas serão responsáveis por garantirem a cobrança do IVA que seja devido nas vendas de bens realizadas por fornecedores não europeus a consumidores europeus, com recurso a essas interfaces eletrónicas.

Ouvidor e Pinheiro (2019) consideram que surgirão novos desafios, a curto prazo, aos diversos *players* do comércio eletrónico de bens a nível da preparação dos seus negócios

---

<sup>7</sup> Face a este alargamento do Regime do Balcão único em 2021, adotar-se-á a designação I-OSS – *Import One Stop Shop*. (Ver por exemplo van Doesum, et al., 2020, p. 664 – 687).

para que os mesmos possam vir a operar, a partir de 2021, em conformidade com as novas regras que entrarão em vigor.

De acordo com a opinião de alguns autores, o ano 2021 será o segundo momento do MOSS, considerando o ano de 2015 o primeiro momento (Cockfield et al, 2019, p. 288-292).

Importa referir que, de acordo com a Comissão Europeia (2020, p. 1), como consequência da crise causada pela pandemia de COVID-19 e ao seu grande impacto, os EM viram-se obrigado a alterar “as suas prioridades e reafectar ao combate a esta pandemia os recursos antes destinados à aplicação do pacote IVA sobre o comércio eletrónico”. Assim, há outros EM que não estão em situação de garantir a conclusão dos trabalhos preparatórios para aplicar as novas regras até 1 de janeiro de 2021, abrangendo as regras em matéria de cooperação administrativa. A implementação do sistema informático a nível nacional, essencial para aplicar as novas regras em matéria de IVA para o comércio eletrónico, compreendendo as estabelecidas no Regulamento (UE) 2017/2454, poderá ser protelada, vindo a comprometer a capacidade de vários EM de estarem preparados para a aplicação das novas regras a partir da data estabelecida (1 de janeiro de 2021). Por conseguinte, têm sido manifestadas preocupações idênticas por parte dos principais operadores económicos, sobretudo pelos operadores postais e de correio rápido, que compeliram a Comissão a adiar a data de aplicação do pacote IVA para o comércio eletrónico por seis meses em decorrência da crise da COVID-19 (Comissão Europeia, 2020).

A proposta que visa a aplicação das alterações do pacote IVA para o comércio eletrónico estabelecidas no Regulamento (UE) 2017/2454 tem como objetivos gerais “o bom funcionamento do mercado interno, a competitividade das empresas da UE e a necessidade de assegurar a eficácia da tributação da economia digital” (Comissão Europeia, 2020, p. 2).

De acordo com o mesmo organismo, “o Pacote do IVA” para o comércio eletrónico é coerente com a futura aplicação do princípio da tributação do IVA no destino, conforme consta do recente Plano de Ação sobre o IVA apoiado pelo Conselho. Para além do Plano de Ação sobre o IVA, o pacote IVA para o comércio eletrónico foi identificado como uma iniciativa fundamental no âmbito da Estratégia para o MUD, bem como da Estratégia do Mercado Único e do Plano de Ação para a Administração Pública em Linha”. A base jurídica da proposta consiste no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que prevê que o Conselho, decidindo por consenso, em conformidade com um processo legislativo especial e atrás da consulta do Parlamento Europeu e do Comité

Económico e Social, adote disposições relativas à “harmonização das regras dos Estados-Membros em matéria de impostos indiretos” (Comissão Europeia, 2020, p. 2).

Foi publicada, em Diário da República, a Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, que transpõe os artigos 2.º e 3.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e a Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, alterando o Código do IVA, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e legislação complementar relativa a este imposto, no âmbito do tratamento do comércio eletrónico. As alterações apresentadas centram-se, fundamentalmente, na adoção de novas regras em sede de IVA no que diz respeito ao comércio eletrónico, modificando certas obrigações referentes às prestações de serviços, vendas à distância e determinadas entregas de bens; alteração do Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de janeiro, que isenta de IVA as importações de determinados bens; consentimento dos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens; revogação do regime especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de consumo ou não estabelecidos na União Europeia que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na União Europeia, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, alterado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro. A presente lei entrará em vigor a 1 de janeiro de 2021.

Segundo a Proposta de Lei n.º 40-XIV da Presidência do Conselho de Ministros (PCM)<sup>8</sup> os motivos subjacentes às alterações que vigorarão com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2021, da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, surgem no âmbito da globalização aliada à evolução tecnológica que tem resultado num significativo crescimento do comércio eletrónico, com vendas à distância de bens a consumidores finais facultados por operadores estabelecidos noutros EM e por operadores de países terceiros, sem que se verifique em muitos casos a tributação no EM onde tem lugar o consumo. Assim, as alterações introduzidas por estas Diretivas têm como finalidade a modernização das regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico transfronteiriço, certificar maior neutralidade no tratamento das empresas estabelecidas na Comunidade e introduzir mecanismos de simplificação do cumprimento das obrigações de IVA resultantes destas operações. Segundo as estimativas da Comissão Europeia, as medidas sugeridas poderão reduzir os

---

<sup>8</sup> Proposta de Lei n.º 40-XIV da Presidência do Conselho de Ministros. Principais fases: Discussão na generalidade na Comissão de Orçamento e Finanças em 7-07-2020. Votação na generalidade Projeto Lei na Assembleia da República em 10-07-2020. Votação final global na Comissão de Orçamento e Finanças em 23-07-2020. Redação Final em 29-07-2020. Publicação no DR da Lei n.º 47/2020 em 24-08-2020. Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=45040>

custos de cumprimento das empresas em 2,3 mil milhões de euros por ano a partir de 2021 e, concomitantemente, elevar as receitas de IVA dos Estados membros em 7 mil milhões de euros anuais. No que se refere à matéria de localização das operações, prevê-se a tributação no EM de destino dos bens, nas vendas à distância intracomunitárias de bens e nas vendas à distância de bens importados, com eliminação dos atuais limiares de tributação das vendas à distância na Comunidade e a isenção na importação de pequenas remessas.

Ainda de acordo com a Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM, para possibilitar aos pequenos operadores económicos estabelecidos num único EM, que marginalmente possam executar vendas à distância intracomunitárias de bens, ficarem sujeitos a tributação no EM de estabelecimento, é definido que, quando o montante dessas vendas transfronteiriças, conjuntamente com os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos prestados a não sujeitos passivos de outros EM, não seja globalmente superior no ano civil em curso ou no ano civil anterior a € 10 000, as operações em causa são realizadas no EM onde o prestador tiver a sede, EE ou, na sua ausência, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados ou os bens expedidos. No entanto, é conferido aos sujeitos passivos, que tenham estas condições, a possibilidade de escolherem pela aplicação da regra de localização do EM de destino, devendo, assim, conservar essa escolha por um período de dois anos civis. Como meio de assegurar a efetiva cobrança do imposto devido nas transações realizadas por intermédio de interfaces eletrónicas, estas passam a ser consideradas sujeitos passivos pelas vendas à distância de bens importados, quer o fornecedor dos bens seja um sujeito passivo estabelecido na Comunidade ou em país ou território terceiro, e pelas vendas a consumidores finais efetuadas dentro da Comunidade por fornecedores não estabelecidos na Comunidade. Nas transmissões de bens executadas pelas interfaces nestas condições, o facto gerador e a exigibilidade do imposto averiguam-se na data em que o pagamento tenha sido recebido. A utilização da denominação “interface eletrónica” é justificada por se caracterizar por um vasto âmbito, por incluir realidades como “mercados, plataformas, portais ou meios similares, como certas aplicações”, assegurando de forma próxima a formulação do Regulamento de Execução (UE) 282/2011, na redação dada pelo Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019.

Tendo em conta que as interfaces eletrónicas têm um papel primordial e centralizador nos novos modelos de negócio da economia digital, passa a determinar-se a obrigação de as interfaces eletrónicas, quando não sejam sujeitos passivos pela execução das transmissões de bens ou prestações de serviços, preservarem os registos das operações feitas por seu intermédio e disponibilizar essas informações à administração fiscal. Em

sede de medidas relativas ao combate à fraude e à evasão fiscal passa a prever-se, nos casos em que a interface eletrónica não é o sujeito passivo pela operação, a responsabilidade solidária desta, pelo pagamento do imposto, com os transmitentes dos bens e os prestadores de serviços, se aquela não cumprir a obrigação de disponibilização de registos, e igualmente se tiver ou dever ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não entrega o imposto correspondente nos cofres do Estado (Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM).

No referido último caso, a responsabilidade solidária não é acionada se a interface, depois da notificação para o efeito pela Autoridade Tributária e Aduaneira, realizar diligências para assegurar que o transmitente dos bens ou o prestador de serviços deixa de realizar operações por seu intermédio ou é regularizada a situação tributária em sede de IVA, em território nacional, por parte dos operadores económicos que nela transacionam bens ou disponibilizam serviços. Esta medida, à semelhança das soluções adotadas noutros EM, aparenta-se equiponderada e em conformidade com o princípio da proporcionalidade, cooperando para que o sistema jurídico nacional seja mais sólido e não tão permeável a situações de incumprimento (Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM).

Como forma de se evitar um vazio legal, passa a prever-se, expressamente por lei, quem é o devedor do IVA nas situações previstas no artigo 5.º-C do Regulamento de Execução (UE) 282/2011, que exclui a responsabilidade das plataformas eletrónicas pelas liquidações adicionais de IVA quando, ainda que sejam os sujeitos passivos pelas operações realizadas, tenham declarado e pago o IVA com base em informações erradas concedidas pelos fornecedores e possam demonstrar que não sabiam nem podiam razoavelmente saber que essas informações não eram corretas. Nestes casos, como consta da Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM, em perfeita sintonia na União Europeia, o devedor do imposto é o provisor de quem a interface recebeu os bens. Como forma de simplificar o cumprimento das obrigações alusivas ao IVA em EM, onde os sujeitos passivos não estão estabelecidos, é ampliado o âmbito dos regimes especiais que possibilitam aos sujeitos passivos registar-se para efeitos do IVA, entregar as declarações e realizar o pagamento do imposto num único ponto de contacto na União (regimes de balcão único), com a criação também de um regime especial para cumprimento das obrigações concernentes às vendas à distância de bens importados em remessas de valor intrínseco não superior a € 150 (baixo valor).

O regime especial aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade passa a admitir o cumprimento de todas as obrigações decorrentes de prestações de serviços realizadas a não sujeitos passivos na Comunidade.

Por sua vez, ainda em conformidade com Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM, o regime especial aplicável aos sujeitos passivos que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio na Comunidade ou façam vendas à distância a partir de um qualquer EM, passa a possibilitar àqueles sujeitos passivos o cumprimento das obrigações relativas às vendas à distância intracomunitárias de bens, a determinadas transmissões de bens internas realizadas por interfaces eletrónicas e às prestações de serviços executadas a não sujeitos passivos, ou seja, quando o prestador não estiver estabelecido no EM de consumo.

Como forma de impossibilitar as situações de dupla tributação, está prevista a isenção na importação de bens, quando o IVA for declarado ao abrigo do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados e, no momento do desalfandegamento, seja indicado na declaração aduaneira para remessas de baixo valor, o número individual de identificação do fornecedor, atribuído para efeito da aplicação daquele regime (Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM).

Nos casos em que não seja utilizado o regime de balcão único para declaração de vendas à distância de bens importados, é estabelecido um regime especial para a declaração e pagamento do IVA na importação de pequenas remessas, a ser utilizado pelos operadores postais, pelos operadores de correio expresso ou, *grosso modo*, pela pessoa que apresenta os bens à alfândega por conta do destinatário dos bens (Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM).

A extensão do âmbito e as mudanças no funcionamento dos regimes de balcão único estiveram na base da revogação do regime especial, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2014, de 24 de outubro, alterado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, com a consequente aprovação de um novo regime (Proposta de Lei n.º 40-XIV da PCM).

Adicionalmente, e uma vez que o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias será sujeito a significativas alterações, acrescidas de alterações recentes apresentadas com a transposição da Diretiva (UE) 2018/1910, do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, justifica-se a sua republicação como meio de consolidação e integração das várias modificações introduzidas nas disposições deste regime, conferindo, assim, maior clareza e certeza jurídica. Como estão em causa, nesta proposta, regras referentes ao funcionamento do regime no IVA no comércio eletrónico intracomunitário e internacional, que necessitam de aplicação uniforme na União, justifica-se que esta proposta de lei seja agendada com pedido de prioridade e urgência, a fim de possibilitar que a sua entrada em vigor aconteça a 1 de janeiro de 2021.

### 4.3. Obstáculos à tributação

Ao analisarem-se alguns obstáculos ao nível da tributação do comércio eletrónico surge a dúvida no que se refere à verdade e autenticidade da fatura eletrónica, para garantir o direito à dedução do IVA, a dificuldade na identificação da localização e identificação dos intervenientes, em especial o destinatário do bem.

Outro obstáculo prende-se com o facto de ainda haver insegurança na possibilidade de acontecer um furto digital, o próprio consumidor apenas terá conhecimento de causa muito mais tarde. Neste sentido, foi desenvolvido um mecanismo, a assinatura eletrónica avançada, para combater estas inseguranças, garantindo mais confiança aos consumidores de comércio eletrónico, na medida em que possibilita garantir a autenticidade de documentos, ou seja, na conexão entre o autor aparente e o autor real, bem como a integridade dos mesmos, com a conservação do conteúdo original, facultando o acesso aos documentos simplesmente às pessoas com autorização para tal. Se estiverem em causa transações entre uma empresa com estabelecimento em Portugal e outra empresa noutro Estado Membro da União Europeia, as faturas eletrónicas emitidas pela entidade portuguesa tem de cumprir os requisitos instituídos pela Lei Portuguesa (Agência para a Sociedade de Conhecimento, UMIC, 2017). Há ainda outra ferramenta que possibilita minimizar a insegurança no que diz respeito à confirmação da existência legal de um sujeito passivo, o VIES, sendo que este serviço assente a confirmação da validade de um número de identificação de uma entidade em termos de efeitos de IVA, uma prática que é da inteira responsabilidade do adquirente, à semelhança do CIVA. Refere-se também o facto de os impostos aduaneiros não conseguirem obter as transações executadas no comércio *online*, o que põe em causa o princípio da neutralidade fiscal, na medida em que não existe um bem corpóreo, com existência física (Almeida, 2018, p. 42).

No contexto do comércio eletrónico pode efetuar-se transações a partir e para qualquer ponto do mundo, causando dúvidas no que diz respeito a quem deve tributar essas transações. Assim, estas dúvidas podem resultar em duas situações não pretendidas: caso ambos os países optem pela tributação, surge o mecanismo de dupla tributação; caso nenhum país tribute, em consequência de não se considerar competente para o efeito, o comércio eletrónico acaba por ficar em vantagem e privilegiado perante o comércio tradicional, colocando em causa os princípios de neutralidade e igualdade fiscal (Gattas, 2015, pp. 596-600).

O que também contribui para evitar a ocorrência de evasão fiscal, no âmbito do IVA é o facto de o montante de imposto ser entregue por cada sujeito económico, que tendo o objetivo de realizar a sua dedução, têm interesse em apresentar as respetivas faturas.

Nestas matérias, a Diretiva do IVA prevê que as faturas podem ser emitidas em papel ou enviadas ou disponibilizadas por via eletrónica. Para que uma fatura seja considerada uma fatura eletrónica, a mesma precisa ser emitida e recebida em formato eletrónico.<sup>9</sup> Com base no artigo 232.º da Diretiva IVA, a utilização de uma fatura eletrónica está sujeita à aceitação do destinatário o que no ponto de vista de alguns autores não significa que o cliente deva confirmar explicitamente a aceitação de toda e qualquer fatura eletrónica no ato do recebimento, relevando ainda que a Diretiva do IVA exige que as faturas em papel e as faturas eletrónicas sejam tratadas de forma igual, pelo que a aceitação de uma fatura eletrónica pelo cliente deve ser determinada de forma semelhante à aceitação de uma fatura em papel, por exemplo, pela aceitação por escrito do procedimento de faturação, ou pelo processamento ou pagamento da fatura eletrónica” (van Doesum, van Kesteren, Cornielje & Nellen, 2020, p. 672)

---

<sup>9</sup> Estas disposições foram consagradas para o normativo interno no Decreto-Lei n.º 28/2019, de 10 de fevereiro no que respeita ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes.

## **II PARTE – ESTUDO EMPÍRICO**

---

# 1. Considerações Metodológicas

A segunda parte deste trabalho diz respeito à investigação empírica, a qual se inicia com as considerações metodológicas. Por conseguinte, definem-se os procedimentos metodológicos que procurarão dar resposta aos objetivos delineados, o que permitirá tirar conclusões sobre a problemática em estudo.

## 1.1. Objetivos

O objetivo geral deste caso prático é analisar o papel do balcão único - MOSS como meio à disposição das Administrações Tributárias na tributação do IVA, realçando a sua adaptação à realidade do comércio eletrónico e às novas tecnologias.

Embora as regras do MOSS tenham sido geralmente bem-vindas, pois alinha as regras da UE com o princípio de destino do IVA, este mecanismo deu origem a desafios significativos para os prestadores de serviços que precisam lidar com as regras do IVA dos Estados-Membros da UE.

A conceção do presente caso prático surge de um conjunto de questões colocadas pelos sujeitos passivos, com ou sem EE em território nacional ou na UE, que mereceram resposta por parte da AT, quer através de informações vinculativas quer pelo serviço de informação e-balcão. Dada a sua importância grande parte das mesmas estão à disposição do público em geral podendo ser consultadas na área do portal das finanças.

Apraz aqui referir que estas questões são análogas aquelas que são colocadas a outras autoridades fiscais, não só europeias como de outras latitudes, um pouco por todos os cantos do mundo.<sup>10</sup>

Em concordância com o objetivo geral e com a entrada em vigor do novo Regime do Balcão Único no 2.º semestre de 2021, pretende-se desenvolver e atingir os seguintes objetivos específicos:

- i) Identificar os fatores determinantes no registo do sujeito passivo 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.

---

<sup>10</sup> Tax Summit on Digital Economy, Lisboa, 24 a 26/10/2018. Disponível em [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/publications/public\\_files/lisbontax\\_summit\\_-\\_summary\\_report.pdf](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/publications/public_files/lisbontax_summit_-_summary_report.pdf)

## **1.2. Tipo de estudo**

O presente trabalho 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 (Yin, 2005). Nesta investigação, os dados recolhidos são qualitativos, o que significa ser um estudo descritivo (Bogdan & Bilken, 1994). Neste tipo de estudo, as questões a investigar não se estabelecem mediante a operacionalização de variáveis, sendo formuladas com o objetivo de estudar fenómenos com toda a sua complexidade no contexto natural. Por conseguinte, passa-se a apresentar o caso prático, objeto de estudo.

## 2. Caso prático

### 2.1. Contexto em 2021

Tendo em atenção que os sujeitos passivos que pretendam aplicar os regimes especiais do IVA aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, efetuem vendas à distância e determinadas transmissões internas de bens, a partir do 2.º semestre de 2021, podem, entre 1 de abril e 30 de junho de 2021, efetuar por via eletrónica, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, o registo para efeitos da aplicação dos referidos regimes.

Os sujeitos passivos que, em 31 de março de 2021, se encontrem abrangidos pelo regime especial do imposto sobre o valor acrescentado para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade transitam diretamente para o respetivo regime especial que entra em vigor.

Para simplificar o cumprimento das obrigações referentes ao IVA para os sujeitos passivos não estejam estabelecidos na Comunidade, é alargado o âmbito dos regimes especiais que permitem aos sujeitos passivos registar-se para efeitos do IVA, entregar as declarações e efetuar o pagamento do imposto num único ponto de contacto na União (regimes de balcão único), sendo ainda criado um regime especial para cumprir as obrigações referentes às vendas à distância de bens importados em remessas de valor intrínseco não superior a € 150 (baixo valor).

Os regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade passam a permitir o cumprimento de todas as obrigações decorrentes de prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos na Comunidade.

### 2.2. Cenário

A interessada é uma empresa sem sede, estabelecimento estável ou domicílio na UE cujo objeto principal de atividade se concentra na área da programação informática, criando e desenvolvendo *software* utilizado em dispositivos de navegação aérea por controlo remoto, vulgarmente designados por *drones*, sem outro fim além do uso particular de carácter lúdico e de recreio.

O *software* criado e desenvolvido é exclusivamente instalado nos equipamentos e instrumentos de várias marcas e estão vocacionados para a leitura e medição de distâncias, de velocidade e de estabilização na navegabilidade dos *drones*.

Esclarece que o programa informático que desenvolve é de uso exclusivo nesses aparelhos de marcas com quem tem acordos firmados segundo as normas legais internacionais de uso e patente, em vigor, para os dispositivos ou conjunto de dispositivos com fins particulares, vedada a qualquer outro uso, seja ele comercial, ou de índole militar ou de segurança interna, conforme as normas instituídas pelos organismos e comissões internacionais e válidas em qualquer parte do mundo.

Hoje, tendo em conta que está a conceber uma atualização de *software* e a trabalhar no desenvolvimento de um projeto que incluiu a produção das peças necessárias para o funcionamento dos programas nos dispositivos ou conjuntos de dispositivos atuais em uso, para que os mesmos operem em condições de segurança e de utilização por parte dos utilizadores, segundo as normas internacionais em vigor.

Dada a especificidade das peças esclarece que as peças são de tamanho e peso diminuto, variando o seu preço de venda entre os 10 e os 100 euros.

Quando a fase de finalização do desenvolvimento de *software* e elaboração de peças estiver concluída, no final do 1º semestre de 2021, pretende alargar o seu negócio na Europa, preferencialmente através da sua página eletrónica, o que se traduzirá além da prestação de serviços (disponibilização de *software* por download - via *online*) a venda das peças produzidas e necessárias à execução do programa adquirido e instalado nos produtos adquiridos pelos consumidores europeus.

A empresa não tem qualquer estabelecimento em território da UE e não terá qualquer instalação nos próximos tempos.

A interessada sabe que para efetuar estas prestações de serviços e as vendas de bens para os consumidores com residência no território da UE, terão de se estabelecer de acordo com várias diretivas, nomeadamente a nível do pagamento de taxas e impostos.

Tem conhecimento que existe um mecanismo de regime de balcão único que permite às empresas com sede fora do território comunitário efetuarem um registo para efeitos de tratamento e pagamento do IVA e que a Comissão Europeia aprovou recentemente um novo diploma legal e que o mesmo prevê o alargamento do âmbito dos atuais regimes especiais do balcão único que permitem aos sujeitos passivos sem sede, estabelecimento ou domicílio em território comunitário registar-se para efeitos do IVA, entregar as declarações e efetuar o pagamento do imposto num único ponto de contacto na União, que entrará em vigor a 1/7/2021.

Pretende saber os necessários esclarecimentos para enquadrar o seu negócio face às futuras alterações do MOSS, entretanto legisladas, considerando que será Portugal o país de registo.

### **2.3. Enquadramento a partir de 1/7/2021**

Após o contacto com os serviços de apoio e informação da Autoridade Tributária portuguesa, a empresa foi esclarecida que efetivamente existem regimes especiais de balcão único previstos na legislação comunitária cuja nova redação entrará em vigor no início do 2.º semestre de 2021.

Esta nova redação já foi aprovada e adotada para a legislação portuguesa e terá um âmbito mais alargado do que aqueles que estão presentemente em vigor e que serão totalmente revogados (cf. artigos 6.º e 8.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020, de 24/8).

Assim, face à informação recolhida e tendo em conta o período temporal ambicionado para o início do registo considera-se que a empresa deverá optar pelos regimes especiais do IVA aplicáveis aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE que prestem serviços a pessoas não sujeitos passivos e o das vendas à distância de bens importados.

Os sujeitos passivos não estabelecidos na UE 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.

#### **2.3.1. Disposições comuns**

Relativamente aos 2 regimes apresentados observam-se várias disposições comuns.

##### **2.3.1.1. Registo**

Tendo em conta a previsão de registo e aplicação dos regimes MOSS durante o 2.º semestre de 2021, englobando as prestações de serviços e a venda de bens à distância em território comunitário no final do 1º semestre pode efetuar por via eletrónica, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, para efeitos da aplicação dos regimes escolhidos.

Com este registo a autoridade fiscal portuguesa atribui um NIF que lhe será comunicada por via eletrónica. Este número será aquele que servirá no cumprimento das várias obrigações decorrentes da prestação de serviços MOSS.

Na declaração de registo no regime, a entregar no início do processo, a interessada está dispensada do cumprimento das obrigações previstas no Código do IVA e no Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias (RITI), restando apenas obrigadas àquelas previstas neste regime MOSS, designadamente:

- 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 do 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 ser apresentá-las no prazo de 15 dias a contar da data de ocorrência da mesma.

### **2.3.1.2. Declaração de IVA**

Por seu lado a declaração de IVA mencionada na alínea b), deve ser submetida até ao fim do mês seguinte a cada trimestre do ano civil a que respeitam as prestações de serviços e cumprir o disposto no artigo 8.º do Anexo I, designadamente:

- a) a declaração deve ser expressa em euros, mencionar o número de identificação do sujeito passivo para efeitos da aplicação do respetivo regime especial OSS e, por cada EM de consumo em que o imposto é devido, mencionar o valor total, líquido de imposto, das operações realizadas durante o período de tributação, o montante de imposto correspondente discriminado por taxas, bem como a taxa ou taxas aplicáveis, e o montante total do imposto devido.
- b) quando se verificarem alterações aos elementos constantes de declaração do IVA já entregue, essas alterações devem ser incluídas numa declaração posterior, no prazo de três anos a contar do termo do prazo previsto para a entrega da declaração a alterar e deve identificar o EM de consumo relevante, o período de tributação e o montante do IVA a alterar.
- c) Para efeitos do disposto anteriormente as taxas do imposto aplicáveis são as que vigoram em cada Estado-Membro de consumo.

A obrigação de entrega da declaração de IVA subsiste ainda que, para o período 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).

Quer a declaração de IVA eletrónica quer a declaração de registo no regime MOSS obedecem aos modelos aprovados por regulamento de execução da Comissão.

Quanto à questão do pagamento do imposto, o sujeito passivo deve proceder ao pagamento do imposto devido no âmbito do respetivo regime especial, relativamente a cada declaração entregue, até ao termo do prazo para a sua apresentação (cf. Artigo 6.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020)

#### **2.3.1.3. Conservação**

Quanto à obrigação de conservação dos registos contabilísticos das operações desencadeadas prevista na alínea c) do n.º 1 artigo 7.º, deve ser organizado de forma a possibilitar o conhecimento dos elementos necessários ao cálculo do imposto e permitir o seu controlo, conservados por um prazo de 10 anos, a contar de 31 de dezembro do ano em que a operação tiver sido efetuada e devem 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).

#### **2.3.1.4. Exclusão**

A Autoridade Fiscal portuguesa procede à exclusão dos sujeitos passivos e ao cancelamento do respetivo registo nos regimes especiais quando tenham i) deixado de preencher os requisitos necessários para integrar o regime especial; ii) tenham informado que deixaram de efetuar as operações abrangidas pelo regime especial; iii) existam indícios de que as suas atividades tributáveis cessaram e iv) não cumprirem reiteradamente as regras relativas ao regime especial (cf. Artigo 3.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

### **2.3.2. Disposições específicas do regime especial aplicável a serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade**

Quanto a este regime está especificamente delimitado pelo previsto no capítulo III do Anexo I da Lei n.º 47/2020, de 24/8.

#### **2.3.2.1. Opção do registo em território nacional**

A empresa como não dispõe de sede, EE ou, na sua falta, domicílio na UE, que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na União Europeia, podem optar pelo registo em Portugal, para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação dos serviços.

Tendo exercido esta opção o regime especial aplica-se a todos os serviços assim prestados na UE, independentemente do Estado-Membro da tributação.

### **2.3.2.2. Número de identificação**

Após registo a Autoridade Tributária atribui aos sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia um número de identificação para efeitos do IVA, que lhes é comunicado por via eletrónica que devem utilizar no cumprimento das obrigações decorrentes da prestação dos serviços.

### **2.3.2.3. Elementos da declaração de registo**

Na declaração de registo prevista na alínea a) do ponto 1.3.3.1, a interessada 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.

### **2.3.2.4. Declaração do IVA**

A declaração deve ser submetida até ao fim do mês seguinte a cada trimestre do ano civil a que respeitam as prestações de serviços e de acordo com o previsto no ponto 2.3.1.2.

## **2.3.3. Disposições específicas do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados**

Este regime, tendo em conta o valor intrínseco do valor das peças a comercializar, não superior a 150 € (baixo valor), e não sendo sujeitas a impostos especiais sobre o consumo, está previsto no capítulo IV do Anexo I da Lei n.º 47/2020.

### **2.3.3.1. Opção do registo em território nacional**

Podem optar pelo registo no regime especial para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes das vendas à distância de bens importados os sujeitos passivos, não estabelecidos na UE que sejam representados por um intermediário com sede, EE ou, na sua falta, domicílio em território nacional.

Tendo exercido esta opção o regime especial aplica-se a todos os bens a todas as vendas à distância de bens importados

No entanto, se o intermediário nomeado não disponha de sede na UE, mas disponha de um EE em território nacional e estabelecimentos estáveis em outros Estados - Membros, é obrigado a manter o território nacional como Estado-Membro de identificação durante o ano civil em que exerceu a opção e nos dois anos civis subsequentes (cf. artigo 21.º n.º 4 do Anexo I da Lei 47/2020).

O mesmo se aplicará se a empresa permanecer sem sede na UE, mas passar a dispor de um EE em território nacional e estabelecimentos estáveis em outros Estados-Membros.

Os sujeitos passivos não podem designar mais do que um intermediário de cada vez e é solidariamente responsável com o intermediário pelo pagamento do imposto.

### **2.3.3.2. Número de identificação**

A AT atribui aos sujeitos passivos e aos intermediários um número individual de identificação para efeitos da aplicação do presente regime especial, que lhes é comunicado por via eletrónica e é exclusivamente utilizado para efeitos deste regime.

De notar que o intermediário obtém, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, para cada sujeito passivo pelo qual tenha sido designado, um número individual de identificação para efeitos da aplicação do presente regime.

### **2.3.3.3. Elementos da declaração de registo**

Como a interessada tem de nomear intermediário, este deverá antes de começar a utilizar o regime especial por conta do sujeito passivo, proceder à entrega de uma declaração de registo no regime, indicando, como elementos de identificação, o nome, o endereço postal, o endereço eletrónico e o número de identificação para efeitos do IVA.

O intermediário deve ainda indicar na declaração de registo no regime, por cada sujeito passivo que represente e antes de este começar a utilizar o regime especial, como elementos de identificação, o nome, o endereço postal, o endereço eletrónico e sítios na Internet, o número de identificação para efeitos do IVA e o número individual de identificação para efeitos da aplicação do presente regime especial.

A AT pode proceder ao cancelamento do registo de intermediário quando este: i) durante dois trimestres civis consecutivos não tiver agido na qualidade de intermediário por conta de um sujeito passivo que utilize este regime especial; ii) deixar de satisfazer as condições necessárias para poder agir na qualidade de intermediário; iii) reiteradamente não cumprir as regras relativas ao regime especial.

Além do previsto no ponto 2.1.4, a AT pode ainda neste regime proceder ao cancelamento do registo do sujeito passivo representado por um intermediário quando: i) se o intermediário comunicar que o sujeito passivo deixou de efetuar vendas à distância de bens importados; ii) se o intermediário comunicar que deixou de representar o sujeito passivo.

#### **2.3.3.4. Declaração do IVA**

A declaração do IVA deve ser submetida até ao fim do mês seguinte a cada mês do ano civil a que respeitam as vendas à distância de bens importados e cumprir o disposto no artigo 8.º do Anexo I da Lei n.º 47/2020.

Quando seja submetida por um intermediário, a declaração deve conter, além do número individual de identificação do sujeito passivo, o número individual de identificação do intermediário, atribuídos nos termos do ponto 2.3.3.2.

### **2.4. Considerações finais dos regimes de balcão único**

Em suma a empresa não comunitária ao optar pelo registo nestes 2 regimes em território nacional, para efeitos do cumprimento de todas as obrigações decorrentes da prestação dos serviços e venda de bens à distância de bens importados, passará a considerar Portugal como o Estado membro escolhido para declarar o início de atividade na qualidade de sujeito passivo no território da Comunidade e será considerado como Estado Membro de Identificação (cf. Artigos 14.º b), 20.º b) iii) e 21.º n.º 1 b) do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

Quanto ao lugar de consumo, a empresa irá, no regime especial aplicável a serviços prestados por sujeitos passivos não estabelecidos na UE, considerar como o Estado-Membro de consumo aquele no qual se considera efetuada a prestação de serviços. (cf. Artigo 14.º a) do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

Por seu lado, no regime de importação de bens de baixo valor, irá considerar como EMC onde termina a expedição ou transporte dos bens para o adquirente. (cf. Artigo 20.º a) do Anexo I da Lei n.º 47/2020).

A emissão de fatura pelas operações efetuadas por sujeitos passivos que utilizem Portugal como Estado-Membro de identificação para efeitos destes regimes especiais, está sujeita às regras estabelecidas no Código do IVA.

## Considerações Finais

A Economia Digital implica vários desafios e dúvidas constantes. A forma como comunicamos e trabalhamos mudou e surgem novos modelos e formas de negócios. Cresce o fluxo de capital e os bens intangíveis ganham uma relevância como nunca tiveram outrora. Os hábitos de consumo da população sofreram, neste século, uma profunda alteração.

A fiscalidade também precisa de mudar, necessita de se adaptar aos desafios que são constantemente impostos pela revolução digital. Pelo dinamismo do comércio eletrónico e da nova economia, muitos dos recentes e atuais impostos aplicados ao digital rapidamente tornam-se obsoletos.

Ainda que exista muita literatura e discussões sobre como as mudanças estruturais vão afetar as diversas variáveis macroeconómicas e sobre como atualizar a cobrança de impostos, considera-se que ainda continua numa fase inicial o debate sobre alterações nos processos de tributação.

Hoje, não só é necessário reformar as práticas, mas é imprescindível que se repense a política fiscal e adaptá-la a estas novas realidades.

Este trabalho reflete a forma como os novos modelos de negócios colocam uma constante pressão sobre os métodos tradicionais de tributação da economia. Tudo isto se deve ao desenvolvimento económico e da estrutura tributária que se movem, normalmente, a um ritmo diferente. A economia digital é tanto auspiciosa quanto desafiadora.

O constante crescimento da tecnologia apresenta oportunidades atraentes para gestores e consultores fiscais, para que esses profissionais continuem atualizando constantemente o assunto. A economia digital continuará a desafiar os padrões que foram escritos principalmente para uma economia em que o estado físico de bens/serviços, bem como a sua localização eram os principais fatores tributários. Nos próximos anos, e com a constante evolução, os legisladores e os governos lançarão novos rumos sobre a tributação da economia digital. Espera-se que esta orientação necessária possa chegar e acompanhar a rápida implementação de novas tecnologias e modelos de negócios

A OCDE e a Comunidade Europeia têm feito bastantes esforços no sentido de tributarem o comércio eletrónico, sendo as diretivas *E-commerce VAT Directive* e a *Internacional VAT/GST Guidelines* provas desse empenho.

Verificou-se que a grande dificuldade em tributar a economia digital prende-se também pelo facto que os vários países da União têm regimes de impostos bastantes diferentes uns dos outros, o que constituiu um problema na hora realizar uma tributação justa.

Como espaço de livre circulação de pessoas, bens e mercadorias, as empresas da *BigTech* terão mais vantagens em localizar-se em países de baixa tributação. É neste sentido, e como opinião pessoal, que a solução passará por uma harmonização fiscal entre os diversos países, levando, assim, a reduzir cada vez mais as disparidades existentes.

Com a implementação do regime MOSS em 2015, existe um avanço muito importante na tributação das empresas tecnológicas. Com o regime da União há a possibilidade de tributação das operações de uma empresa que pertença à UE, e o regime Extra-União que permite tributar mesmo sem que as empresas detenham um EE na comunidade. Mesmo assim, e apesar já dos esforços verificados, estes regimes ainda podem aprimorar no sentido de ampliar a sua aplicação. Com um novo momento a partir de 1/1/2021.

Este mecanismo possibilita ainda localizar as operações de acordo com os países envolvidos nas transações tornando mais fácil a orientação para a coleção de imposto proveniente das transações eletrônicas.

Verificou-se desde a vigência do designado momento 1 (2015) que a globalização associada à evolução tecnológica levou a um crescimento exponencial do comércio eletrônico, com vendas à distância de bens a consumidores finais fornecidos por operadores estabelecidos em outros EM e por operadores de países terceiros, sem que se verifique em muitos casos a tributação no EM onde tem lugar o consumo.

As alterações introduzidas pelas novas Diretivas visam modernizar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrônico transfronteiriço, assegurar maior neutralidade no tratamento das empresas estabelecidas na Comunidade e introduzir mecanismos de simplificação do cumprimento das obrigações de IVA decorrentes destas operações.

Em matéria de localização das operações, passa a prever-se a tributação no Estado membro de destino dos bens, nas vendas à distância intracomunitárias de bens e nas vendas à distância de bens importados, sendo eliminados os atuais limiares de tributação das vendas à distância na Comunidade e a isenção na importação de pequenas remessas.

De acordo com estimativas da Comissão Europeia, as medidas propostas podem reduzir os custos de cumprimento das empresas em 2,3 mil milhões de euros por ano a partir de 2021 e, simultaneamente, aumentar as receitas de IVA dos Estados membros em 7 mil milhões de euros anuais.

Para permitir aos pequenos operadores económicos estabelecidos num único Estado membro, que marginalmente possam efetuar vendas à distância intracomunitárias de bens, ficar sujeitos a tributação no Estado membro de estabelecimento, determina-se que, quando o montante dessas vendas transfronteiriças, conjuntamente com os serviços de telecomunicações, radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos prestados a não sujeitos

passivos de outros Estados membros, não seja globalmente superior no ano civil em curso ou no ano civil anterior a € 10 000, as operações em causa se consideram efetuadas no Estado membro onde o prestador tiver a sede, EE ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados ou os bens expedidos

É exemplo disso, as novas *start-ups* podem ser aplicados encargos insensatos numa fase inicial, prejudicando potencialmente o seu crescimento.

No ponto de vista pessoal, a União Europeia deverá elaborar esforços que permitam cada vez mais uma harmonização global e fiscal entre os países, permitindo, assim, eliminar algumas lacunas que ainda persistem.

Contudo, o projeto do balcão único não termina com o momento 2. Após a entrada em vigor da proposta de diretiva COM 2018/329 Final de 25/5, que se prevê a médio prazo, o designado momento 3 entrará em vigor, resultando no delineamento dos princípios fundamentais para um regime definitivo do IVA à prova de fraude e mais simples para as trocas comerciais intra-União e as modalidades específicas para a aplicação destes princípios fundamentais às entregas intra-União de bens B2B em que serão abrangidas as prestações de serviços.

Por tudo o que já foi referido neste estudo, constata-se que este mecanismo será bastante completo, devendo ainda ser desenvolvido, com o objetivo de alargar a sua utilização, contribuindo, assim, para o aumento do fluxo de receitas fiscais para os Estados.

Todavia identificam-se alguns riscos/desvantagens como sejam: o facto de serem os fornecedores a ter de obter provas de que os seus clientes têm o seu estabelecimento no ponto de venda, a existência de inúmeras formas de realizar este tipo de operações e o elevado número de Estados-Membros que o imposto poderá percorrer.

É importante destacar o facto de Portugal ter efetuado uma alteração ao seu código do IVA, nomeadamente, ao artigo 6º localização das operações, com o objetivo de regulamentar as regras de localização das prestações de serviços por via eletrónica.

O acolhimento por parte do Estado Português do mecanismo MOSS fez com que as empresas a partir de 1 de janeiro de 2015 pudessem registar-se de acordo com este sistema beneficiando a transparência do mercado comercial.

## Referências bibliográficas

- Aires, L. (2019). *O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal*. Julgar Online. Disponível em <https://julgar.pt/wp-content/uploads/2019/07/20190710-O-Labirinto-Tributario-na-Nova-Economia-Luis-Aires.pdf>
- Almeida, V.J.F. (2018). *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). Universidade Católica Portuguesa. Católica Porto Business School. Disponível em [https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/27608/1/TFM\\_pdfA.pdf](https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/27608/1/TFM_pdfA.pdf)
- ANACOM (2004). *O Comércio Electrónico em Portugal – O Quadro Legal e o Negócio* (atualizado em 2008). Autoridade Nacional de Comunicações. Disponível em <https://www.anacom.pt/render.jsp?categoryId=103879>
- Beretta, G. (2019). *European VAT and the sharing economy*, Kluwer Law International.
- Bogdan, R. & Bilken, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação*. Porto Editora.
- Brites, A.C.R. (2017). *A economia digital e os desafios da tributação - análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. (Dissertação de Mestrado). Instituto Politécnico de Coimbra. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Disponível em <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/18852>
- Cockfield, A., Hellerstein, W., & Lamensch, M. (2020). *Taxing Global Digital Commerce*. Kluwer Law International.
- Collin, P., & Colin, N. (2013). *Task Force on Taxation of the Digital Economy*. Disponível em [https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation\\_Digital\\_Economy.pdf](https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf)
- Digital Economy Report 2019. United Nations. Geneve. Disponível em [https://unctad.org/system/files/official-document/der2019\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf).
- European Commission. *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area - Time to decide*, COM (2016) 148 final
- França, H. (2014). *Mini Balcão Único: Regime Especial de IVA para serviços digitais*. Invoice Express. Disponível em <https://invoicexpress.com/blog/moss-mini-balcao-unico>

- Gattas, G.B.A. (2015). *O comércio eletrónico, tributar ou isentar?* RJLB, 1, 4, 590-562. Disponível em [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/4/2015\\_04\\_0589\\_0632.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0589_0632.pdf)
- Marques, P.N. (2016). *Direito Internacional Tributário Contemporâneo: A Aplicação da Lei no Espaço à Luz da Constituição, do Direito Europeu e do Direito Comparado*. Revista Portuguesa de Contabilidade.
- Morgado, M. J., & Vegar, J. (2003). *O inimigo sem rosto: Fraude e Corrupção em Portugal*. (3ª ed). Lisboa: Publicações Dom Quixote.
- OECD (2017). *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.
- OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>.
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Disponível em <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.
- Oliveira, M. O. (2017). *Livros Digitais Vs. Livros em Papel. O Dilema do IVA Comunitário: A Book Is a Book no Matter What Its Form Is? É a Forma ou O Conteúdo que Relevam na Definição de um Livro?* Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política, Universidade Lusófona do Porto.
- Ouidor, A., & Pinheiro, L. (2019). *O futuro das vendas à distância de bens na UE*. Disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-futuro-das-vendas-a-distancia-de-bens-na-ue>
- Palma, C. C. (2006). *Estudos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Almedina
- Palma, C. C. (2018). *A tributação da economia digital – Evolução recente na União Europeia*”, Revista dos Tribunais
- Palma, C.C. (2018). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado* 6ª ed. (Reimpressão) Cadernos IDEFF. Almedina
- Palma, C. C (2020). *Estudos de IVA V*. Almedina
- Papis-Almansa, M. (2019). *VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?* ERA Forum. Disponível em <https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9>
- Pereira, M. H. (2007). *Fiscalidade*. Almedina.

- Pereira, P. R. (2015). *Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*. In J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade - Vol. II*. Almedina.
- Pimenta, C. P. (2016). *A deslocalização das empresas como forma de Planeamento Fiscal - Uma análise à operação realizada pelo grupo Jerónimo Martins*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/30723/4/Adeslocalizacacaodasempresascomoformadeplaneamentofiscal.pdf>
- Pires, R.C. (2011). *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades*. Almedina.
- Teixeira, G. (2013). *Tributação do Comércio Eletrónico*. Porto: FDUP.
- van Doesum, A., van Kesteren, H., Cornielje S., & Nellen F.J G. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law*. Kluwer Law International.
- Xavier de Basto, J. G. (2014). *Livros são papéis pintados com tinta: a propósito de um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina.
- Yin, R. (2005). *Estudo de Caso. Planejamento e Métodos*. Bookman.

## **Legislação**

- Decreto-Lei n.º 28/2019. Diário da República I Série. 33 (15-02-2019) 1244-1256.
- Decreto-Lei n.º 394-B/84, Diário da República 1º Suplemento I Série. 297 (26-12-1984) 3924-(12) - 3924-(44).
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro. Jornal Oficial da União Europeia L 347 (11-12-2006).
- Lei n.º 47/2020. Diário da República, I série. 164 (24-08-2020) 3-38.
- Proposta de Lei n.º 40-XIV da Presidência do Conselho de Ministros. Proposta de Lei n.º 40-XIV Exposição de Motivos. Disponível em <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c574c33526c6548527663793977634777304d433159535659755a47396a&fich=ppl40-XIV.doc&Inline=true>
- Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017. Jornal Oficial da União Europeia L 348/1 (29-12-2017).

Regulamento (UE) 2017/2454 da Comissão Europeia (2020) Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) 2017/2454 no que diz respeito às datas de aplicação devido à crise provocada pela pandemia de COVID-19. Bruxelas, 8.5.2020 COM (2020) 201 final 2020/0084 (CNS). Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/PT/COM-2020-201-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>

Regulamento de Execução (EU) 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011. Jornal Oficial da União Europeia L 77/1 (23-03-2011).

Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019. Jornal Oficial da União Europeia L 313/14 (4-12-2019).