

MESTRADO

CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO

Tributação do Comércio Eletrónico em sede de IVA: O impacto nos operadores económicos

Armando Daniel Rocha Venâncio

M

2023

Tributação do Comércio Eletrónico em sede de IVA

Armando Daniel Rocha Venâncio

Dissertação

Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientado por
Isabel Maria da Silva Gonçalves Leitão da Cunha

2023

Agradecimentos

Ao meu pai por sempre ter acreditado em mim, pelas palavras de encorajamento e por nunca me ter deixado desistir do sonho.

À minha mãe por todo o incentivo, por fazer de tudo para que não me faltasse nada, até nas longas noites de trabalhos e estudos.

À minha irmã por todo o apoio e brilho que me proporcionava e transmitia quando via mais um obstáculo ser ultrapassado.

À Sara, parceira de vida, por todo o suporte, carinho e dedicação, por nunca me ter deixado cair e por me reerguer constantemente, por toda a paciência e ajuda nos momentos mais difíceis.

Aos meus amigos e familiares por todos os momentos de partilha e descontração que foram essenciais para melhor ultrapassar este projeto.

A todos os colegas de trabalho que acompanharam de perto esta batalha e que de uma forma ou de outra acrescentaram algo de novo.

A toda a gente da FEP que desde sempre teve envolvida comigo e me ajudou a enriquecer profissionalmente, em especial à professora Isabel Cunha por se ter disponibilizado e me ter auxiliado bastante neste último desafio do mestrado.

Resumo

O comércio eletrónico dinamizou toda uma economia, permitiu que as empresas adotassem novas estratégias facilitando a sua expansão e dinamizando as vendas. Como consequência, o comércio eletrónico enfrenta uma transformação significativa em termos legislativos, dado que imensos desafios começaram a surgir na tributação, levando a uma perda de eficiência nos mecanismos tradicionais de cobrança de impostos.

O presente estudo pretende clarificar as novas medidas introduzidas na legislação portuguesa e verificar se atenderam aos objetivos inicialmente propostos, é, ainda, evidenciado o impacto do VAT Gap nas receitas fiscais e verificado se as alterações à legislação do IVA diminuem a evasão fiscal e promovem a neutralidade do imposto.

A metodologia adotada é qualitativa e com recurso a estudos de casos apresenta as diferenças entre o atual e o anterior regime de tributação do comércio eletrónico. A análise efetuada permite concluir que o regime atual é mais vantajoso para a generalidade dos operadores económicos dado que diminui os custos administrativos para as empresas que vendem e prestam serviços à distância e, por outro lado, combate a evasão fiscal, aumentando as receitas para as administrações fiscais.

Palavras-Chave: Comércio Eletrónico, IVA, Vendas à Distância de Bens, VAT Gap.

Abstract

E-commerce has boosted an entire economy, allowing companies to adopt new strategies, facilitate their expansion and increase sales. Consequently, e-commerce is undergoing a significant transformation in legislative terms, as immense challenges have emerged in taxation, leading to a loss of efficiency in traditional tax collection mechanisms.

The present study intends to clarify the new measures introduced in the Portuguese legislation and verify if they met the initially proposed objectives. It is also evidenced the impact of the VAT Gap on tax revenues and verified if the changes to the VAT legislation reduce tax evasion and promote the tax neutrality.

The methodology adopted is qualitative, using case studies to present the differences between the current and previous e-commerce taxation regime. The analysis carried out allows us to conclude that the current regime is more advantageous for most economic operators, as it reduces administrative costs for companies that sell and provide distance services. Furthermore, it combats tax evasion, thereby increasing revenue for tax administrations.

Keywords: E-Commerce, VAT, Distance Selling, VAT Gap.

Índice

1	Introdução	1
2	Comércio Eletrónico.....	3
2.1	Conceito	3
2.2	Modalidades do Comércio Eletrónico.....	4
2.3	Comércio Tradicional vs Comércio Eletrónico.....	5
2.3.1	Comércio Tradicional.....	5
2.3.2	Comércio Eletrónico.....	7
2.4	Comércio Eletrónico Online e Offline.....	9
2.5	Impacto da pandemia COVID-19.....	10
3	IVA – Evolução Histórica	12
3.1	Princípios de Tributação no Comércio Eletrónico	12
3.2	Noções Gerais do Imposto	14
3.3	IVA no Comércio Eletrónico.....	18
3.3.1	VAT Package	19
3.3.2	E-commerce Package.....	21
3.3.3	Quick Fixes	27
4	VAT GAP	32
4.1	Causas	34
4.1.1	As Fraudes	34
4.1.2	Sistemas de Cobrança de IVA.....	36
4.2	Efeito COVID-19.....	36
5	Metodologia.....	40
5.1	Considerações Iniciais	40
5.2	Metodologia Adotada.....	41
5.3	Considerações Finais	51
6	Conclusão	54
7	Bibliografia	56

Índice Tabelas

TABELA 1 - RECEITAS FISCAIS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS (2019-2022)	17
TABELA 2 - ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO BALCÃO ÚNICO EM PT	27
TABELA 3 - VAT GAP EM VALOR E % SOBRE VTTL.....	33
TABELA 4 - ALTERAÇÃO DAS COMPONENTES DO VAT GAP (2020 vs 2019)	38
TABELA 5 - IMPACTO ECONÓMICO DE UMA VENDA À DISTÂNCIA PORTUGAL vs LUXEMBURGO ..	42
TABELA 6 - IMPACTO ECONÓMICO DE UMA VENDA À DISTÂNCIA (PRINCÍPIO DO DESTINO)	44
TABELA 7 - IMPACTO ECONÓMICO DE UMA VENDA À DISTÂNCIA (ANTES LEI N.º 47/2020, DE 24 DE AGOSTO)	45
TABELA 8 - IMPACTO ECONÓMICO DE UMA VENDA À DISTÂNCIA (APÓS LEI N.º 47/2020, DE 24 DE AGOSTO)	46
TABELA 9 - ATUALIZAÇÃO REGRAS EM SEDE DE IVA (ARTIGO 6.º-A CIVA)	48

Índice Figuras

FIGURA 1- PREVISÃO ECONÓMICA PARA A ZONA EURO (Δ ANUAL EM %)	10
--	----

Lista de Siglas

AT – Autoridade Tributária
B2B – Business-to-business
B2B2C – Business-to-business-to-consumer
B2C – Business-to-consumer
BIAC – Business at OCDE
C2C – Consumer-to-consumer
CASE – Center for Social and Economic Research
CE – Comissão Europeia
CEE – Comunidade Económica Europeia
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
ECOFIN – Conselho para as Questões Económicas e Financeiras
EM – Estado Membro
G2C – Governance-to-consumer
IEC – Imposto Especial sobre o Consumo
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT – Imposto sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
IOSS – Import One Stop Shop
IUC – Imposto Único de Circulação
IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
ISV – Imposto Sobre Veículos
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
MOSS – Mini One Stop Shop
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OSS – One Stop Shop
RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
SP – Sujeito Passivo
UE – União Europeia
UNCTAD – Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento
VIES – Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA
VoES – VAT on E-Services
VTTL – VAT Total Tax Liability

1 Introdução

A revolução social e económica ocorrida em escala mundial causada pela globalização e pelo desenvolvimento tecnológico originaram uma nova economia, onde ocorre um aumento generalizado de aquisição de bens e serviços recorrendo ao comércio eletrónico.

A digitalização da economia veio potenciar o desaparecimento das barreiras físicas, como consequência é imperativa a necessidade de uma maior regulação deste tema e uma evolução do Direito de forma a combater os desafios que possam surgir às autoridades fiscais dos Estados Membros.

No trabalho desenvolvido o foco principal incide sobre o tema das vendas à distância de bens na vertente *Business-to-consumer* (B2C). A relevância sobre este tópico prende-se com a motivação para o desenvolvimento deste trabalho cujo intuito é contribuir para o desenvolvimento de um tema de fiscalidade atual, pertinente e com consequências práticas para todos os indivíduos que atuam como sujeitos passivos ou consumidores finais.

O principal objetivo da dissertação é explicar os motivos que levaram à adoção do Regime especial de vendas à distância e, através de uma análise comparativa entre a legislação em vigor e a anterior, evidenciar as vantagens que o novo regime proporciona aos operadores económicos. O presente trabalho responde a questões de investigação como “Em que medida as novas regras implementadas podem contribuir para a simplificação dos processos de venda e prestações de serviços?” e “As novas políticas adotadas auxiliarão a Autoridade Tributária no combate à evasão e fraude fiscal, arrecadando uma maior coleta de imposto?”.

Definido o objetivo central da dissertação e para melhor resposta às questões de investigação é definida a metodologia a adotar. A investigação adotada é qualitativa e caracteriza-se por ser um estudo não linear que em resultado da revisão de literatura e da recolha de dados vai definindo o propósito e o objetivo da pesquisa. Adota-se a metodologia de estudo de caso em que realizando uma análise comparativa e crítica da atual legislação adaptada a cada caso específico deseja-se observar o impacto esperado nos operadores económicos.

Por fim, ao nível da revisão de literatura o presente estudo divide-se em 3 capítulos principais. No capítulo 1 o pretendido é desenvolver o conceito do comércio eletrónico, explicar as principais diferenças face ao comércio tradicional e analisar de forma breve o impacto que a pandemia Covid-19 proporcionou em toda a economia. No segundo capítulo o principal

objetivo é expor a génese do IVA, apresentar as principais características do imposto e, por fim, demonstrar as atualizações legislativas que o comércio eletrónico foi sofrendo ao longo dos anos. O último capítulo da revisão da literatura pretende evidenciar as principais causas para a ocorrência de VAT Gap e analisar o efeito da pandemia Covid-19 na arrecadação do imposto por parte das autoridades fiscais.

2 Comércio Eletrônico

2.1 Conceito

O desenvolvimento tecnológico e a globalização provocaram uma revolução em escala mundial, promovendo a origem da economia digital. A verdade é que a definição de comércio eletrônico não é uniforme e clara, pelo que dependendo do autor e da organização podem ser observados diversos conceitos.

A OCDE (1997) expôs uma definição muito ampla do comércio eletrônico, da qual importa reter que comércio eletrônico é sobre fazer negócios online, baseado no processamento eletrônico e transmissão de dados, incluindo texto, som e vídeo.

Hide (1998) atestava esta afirmação definindo o comércio eletrônico como qualquer transação via internet, compreendendo a venda, o arrendamento, licenças, ofertas e entregas de propriedade, bens, serviços ou informações. No mesmo intuito Chaffey e Chadwick (2019) corroboravam este entendimento, caracterizando o comércio eletrônico como sendo uma troca de informações operada nas redes eletrônicas.

Por outro lado, o processo do comércio eletrônico também pode ser definido como uma forma de processo empresarial que representa fluxos de informação via internet para além das fronteiras organizacionais e que conecta parceiros da cadeia de fornecimento para apoiar atividades de operações digitais (Zhu et al., 2017). Jedrzejczak et al. (2019) concordam com esta afirmação evidenciando que o comércio eletrônico permite direcionar estrategicamente os objetivos de uma empresa, permitindo a criação de novos canais de distribuição e reduzindo o custo da atividade empresarial. O estudo efetuado por Subagja (2023) comprova que o mundo dos negócios tornou-se cada vez mais dinâmico, sendo o comércio eletrônico responsável pela alteração da estratégia das empresas cujo objetivo é a atração do maior número de clientes possíveis e a expansão do negócio para outros mercados.

De modo a clarificar todas as definições não consensuais, com base em três critérios Ramadas (2019) classifica o comércio eletrônico por modalidades (critério subjetivo, critério sistemático e critério quanto à forma). No critério subjetivo, o comércio eletrônico classifica-se conforme os intervenientes envolvidos na transação eletrônica. O critério sistemático distingue-se pelo tipo de aplicação utilizado, diferenciando comércio tradicional e comércio eletrônico (via internet). Por fim, no critério quanto à forma é objetivo clarificar e identificar

aquilo que é denominado comércio eletrónico online ou direto e comércio eletrónico offline e indireto.

2.2 Modalidades do Comércio Eletrónico

Numa análise aos demais conceitos relacionados com o comércio eletrónico, é possível verificar que o mesmo se desenvolve nas mais diversas modalidades. Turban et al. (2015) afirmam que o fácil acesso e a enorme divulgação permite que as operações ocorram de B2B (Business-to-Business), B2C (Business-to-Consumer), G2C (Governance-to-Consumer) e C2C (Consumer-to-Consumer).

No presente trabalho vamos dar foco essencialmente as operações entre empresas (B2B), entre empresas e consumidores (B2C) e, ainda, uma modalidade explicada por Turban et al (2015) denominada B2B2C (Business-to-Business-to-Consumer), em que existe um intermediário no negócio que é plataforma digital.

B2B

A modalidade de negócios B2B exige que as operações sejam efetuadas entre dois sujeitos passivos. Por um lado, podemos considerar que é a forma tradicional de compra e venda entre duas empresas. Por outro lado, também consiste na prestação de serviços online entre empresas (Ramadas, 2019).

A expressão popular B2B no comércio eletrónico, para Lucking-Reiley e Spulber (2001), refere-se aos serviços de trabalho na produção de transações económicas, onde muitas empresas interrelacionam-se na compra e venda de produtos e serviços.

B2C

Esta categoria de comércio eletrónico envolve as relações comerciais de bens e serviços entre empresas e os consumidores finais. Este modelo de negócio permite ao consumidor final efetuar as suas compras via online sem necessitar de lojas físicas.

Devido ao desenvolvimento da internet e, consequentemente, dos websites das empresas e das plataformas digitais, é possível adquirir bens ou serviços tangíveis e intangíveis sem qualquer custo no deslocamento ao espaço físico da loja.

B2B2C

Num mundo cada vez mais digital, novas modalidades de comércio eletrónico foram surgindo. OCDE (2017) remete para os *Marketplaces*, um conceito moderno onde as lojas virtuais são responsáveis por estabelecer a ligação entre o fornecedor subjacente e o consumidor final. Almeida (2018) define os *Marketplaces* como plataformas eletrónicas nas quais as empresas interagem assumindo uma posição de comprador ou de vendedor, com o objetivo de organizar e estabelecer vínculos comerciais entre si.

De acordo com o concluído por Ramadas (2019), dada a forma como estas plataformas tem evoluído, o que obriga as jurisdições a improvisar os seus sistemas de tributação, grande parte do IVA não estava a ser corretamente coletado pela Autoridade Tributária, originando grandes perdas na receita fiscal, devido à ineficiência dos sistemas tributários.

2.3 Comércio Tradicional vs Comércio Eletrónico

2.3.1 Comércio Tradicional

O objetivo ao longo deste subcapítulo é analisar as operações em sede de IVA do comércio tradicional. Assim, em primeiro lugar importa definir se a operação em causa é ou não tributável, ou seja, se cumpre com os quatro requisitos dispostos no artigo 1º do CIVA:

1. Ser uma transmissão de bens, prestação serviços, importação ou operação intracomunitária;
2. A título oneroso;
3. Efetuada por um sujeito passivo;
4. Localizada em Portugal.

Se a operação não for tributável em IVA, a mesma está fora do campo de incidência do imposto. Por outro lado, caso a operação seja tributável em IVA é necessário verificar se a operação está sujeita a alguma isenção, definir a sua localização, o valor tributável, a taxa de IVA a que está sujeita e o momento em que se torna exigível o imposto.

Definidos os requisitos da incidência real/objetiva, é necessário atentar ao disposto no artigo 2º do CIVA que estabelece a incidência subjetiva, ou seja, quem está sujeito a imposto. Desta análise delimita-se facilmente quem é SP do imposto e quem não é. Assim, tanto pessoas singulares como pessoas coletivas podem ser considerados SP. Resumidamente, Sarmiento e Matos (2020) definem SP de IVA como:

- As pessoas singulares que exerçam atividades da categoria B do IRS;
- As empresas (ou qualquer outra pessoa coletiva que exerça uma atividade económica);
- Quem realizar importações (pessoas coletivas ou singulares);
- Pessoas singulares ou coletivas que mencionem IVA indevidamente nas faturas;
- O Estado e outras entidades públicas.

No comércio tradicional é ainda importante distinguir as transmissões de bens das prestações de serviços. Simplificando a legislação, toda a operação que conste no artigo 3º do CIVA é uma transmissão de bens. Por outro lado, se não se enquadra em nenhuma destas situações então estamos perante uma prestação de serviços, de acordo com o artigo 4º do CIVA.

As regras de localização respeitantes às transmissões de bens são diferentes relativamente às prestações de serviços. Em ambas é necessário atender ao disposto no artigo 6º do CIVA, no entanto, para as transmissões de bens é, elemento acessório a consulta do RITI. Do nº1 ao nº5 do artigo 6º do CIVA estamos perante a regra de localização das transmissões de bens, das quais a mais comum é a tributação em território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente. Por outro lado, nas prestações de serviços é necessário atender ao disposto no nº 6 do artigo 6º do CIVA, cuja regra geral nas operações B2B é no destino (al. a)) e, nas operações B2C (al. b)) é na origem. Apesar da regra geral existente é sempre necessário atender às demais particularidades existentes nas exceções presentes no artigo 6º nº 7 a 15 do CIVA.

Continuando com os pressupostos do IVA, é necessário verificar se a opção beneficia ou não de isenção, estas isenções são excecionais, na medida em que o principal objetivo do imposto é angariação de receita para o estado. As isenções internas são as constantes do artigo 9º e 53º do CIVA, denominadas isenções simples (ou incompletas), onde o SP não liquida IVA na venda ou prestação de serviços, no entanto, não pode também beneficiar da dedução nas aquisições. Por outro lado, atendendo ao princípio da neutralidade do IVA, as exportações estão isentas de imposto, no entanto, tratando-se de uma isenção completa, o SP não liquida IVA nas exportações, no entanto, é-lhe permitida a dedução do imposto na aquisição e serviços usados para produzir os bens exportados (Sarmiento & Matos, 2020).

Para determinar o valor sujeito a imposto, denominado valor tributável nos termos do artigo 16º do CIVA, é necessário atender a um conjunto de especificidades presentes nos n.º 2 a 10 do presente artigo que varia dependendo da operação em causa. No entanto, regra geral, o valor tributável diz respeito ao valor da contraprestação obtida ou a obter junto do adquirente, destinatário ou um terceiro. Este valor inclui, entre outros, impostos aduaneiros e despesas acessórias, contudo não inclui juros, descontos e indemnizações.

Para uma correta operação é necessário atender às taxas de IVA dispostas no artigo 18º do CIVA, existe a taxa reduzida, intermédia e normal, que varia consoante a operação seja localizada no continente, na região autónoma da madeira ou na região autónoma dos açores.

Por fim, depois de cumpridos todos os pressupostos, o IVA suportado na aquisição de bens e serviços só é dedutível se cumprir quatro requisitos cumulativos:

1. Fatura emitida nos termos do n.º5 do artigo 36º do CIVA;
2. O SP não ser isento abrangido pelo artigo 9º ou 53º do CIVA;
3. O bem ou serviço não estar previsto no artigo 21º do CIVA;
4. O bem ou serviço ser usado efetivamente na atividade do SP que confere direito à dedução.

2.3.2 Comércio Eletrónico

Atualmente, é possível a qualquer empresa efetuar negócios com recurso a uma loja online, sem a necessidade de estar alocado a um espaço físico. Tofan e Bostan (2022) alertam para o acréscimo de transações e a consequente internacionalização, dada a inexistência de fronteiras físicas e a possibilidade das empresas se localizarem no país que lhes fosse mais conveniente, foram surgindo dificuldades na determinação do país ou território que detém a soberania fiscal sobre o facto gerador de imposto.

Agrawal e Fox (2017) demonstravam algumas das limitações do comércio eletrónico, apontando para o facto de apesar do grande crescimento em torno das transações eletrónicas, a tributação do comércio eletrónico configura-se como um dos mais relevantes problemas desta nova realidade. Também Ouvidor e Pinheiro (2019) apontavam para os encargos administrativos adicionais resultantes da concretização de vendas para diferentes EM como um dos grandes problemas, uma vez que, teria o fornecedor de se registar para efeitos de IVA em vários EM.

Todas estas dificuldades foram colmatadas com as Diretivas 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, cujo principal objetivo era modernizar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico transfronteiriço, assegurar maior neutralidade no tratamento das empresas e introduzir mecanismos de simplificação do cumprimento das obrigações de IVA decorrentes destas operações.

Assim, as regras do IVA relativas ao comércio eletrónico entre empresas e consumidores finais mudaram a 1 de julho de 2021. As principais alterações introduzidas dizem respeito à definição do papel das interfaces eletrónicas na liquidação do IVA, ao alargamento do âmbito dos regimes de balcão único na comunidade, à criação de um regime de balcão único para as vendas à distância de bens importados, à simplificação no cumprimento das obrigações declarativas e à eliminação da isenção do IVA na importação de pequenas remessas de valor até vinte e dois euros.

No que respeita às vendas à distância passa a prever-se como regra geral a tributação no EM de chegada e é introduzido o conceito de vendas à distância de bens importados. O IVA devido por estas operações transfronteiriças passa a ser declarado e pago num único ponto de contacto na União, através dos regimes de balcão Único. Relativamente a este tema, Cockfield et al. (2019) apelidavam o ano 2021 como o segundo momento do MOSS, considerando o ano 2015 como o primeiro momento.

Assim, a alínea p) e q) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA define vendas à distância de bens importados e vendas à distância intracomunitárias de bens, respetivamente. Para cumprir com o exposto é necessário que se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições:

- O adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no EM de chegada da expedição ou transporte dos bens, ou seja um particular;
- Os bens não sejam meios de transporte novos nem bens a instalar ou montar.

O artigo 10.º e 11.º do RITI esclarecem as vendas à distância localizadas dentro e fora do território nacional, sendo que são localizadas em Portugal, quando o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens com destino ao adquirente se situe no território nacional. A alínea c) do artigo 11.º do RITI, esclarece que mesmo os bens importados em Portugal com destino ao adquirente situado em território nacional, só é cá localizado se o IVA devido por essas vendas for declarado ao abrigo do regime especial aplicável às vendas à distância de bens importados.

Contudo, aos pequenos operadores estabelecidos no território nacional, é-lhes permitida a tributação em Portugal, desde que as vendas à distância intracomunitárias em conjunto com os serviços de telecomunicações, radiofusão e televisão, prestados a não sujeitos passivos de outros EM não ultrapasse no ano civil em curso ou no ano civil anterior, o montante de dez mil euros líquido do IVA. No entanto, podem os sujeitos passivos não aplicar o referido limiar, optando pela tributação no EM do adquirente, porém, exercendo essa opção, o SP deve manter-se nesse regime durante dois anos civis, nos termos do artigo 6º-A nº4 do CIVA.

Por fim, por forma a evitar situações de dupla tributação, a alínea l) do nº1 do artigo 13º do CIVA prevê uma isenção de imposto aplicável às importações de bens (que não sejam produtos sujeitos a IEC) de valor intrínseco não superior a 150 euros, desde que o imposto tenha sido declarado através do IOSS e, no momento do desalfandegamento dos bens, seja indicado na declaração aduaneira de importação o número individual de identificação válido do sujeito passivo, atribuído para efeitos da aplicação daquele regime. Deste modo, sempre que o IOSS seja utilizado pelos sujeitos passivos para declarar e pagar o IVA devido pelas vendas à distância, o imposto é devido e torna-se exigível na data de transmissão dos bens, considerando-se que esta ocorre no momento em que o pagamento é aceite.

2.4 Comércio Eletrónico Online e Offline

Abdulkarimli (2015) define o comércio eletrónico indireto (offline) como sendo as situações em que o cliente usa o método de seleção, encomenda e efetua o pagamento através de meios eletrónicos, mas a entrega do bem, que se trata de um bem tangível é realizada pela via tradicional, por exemplo através de serviços postais ou empresas de transporte. Por outro lado, o comércio eletrónico direto (online) envolve a transação de informações de dados e bens intangíveis em formato digital, ocorrendo nas situações em que o adquirente procede ao download dos mesmos, utilizando exclusivamente a Internet, tratando-se, portanto, de bens incorpóreos, por exemplo programas informáticos (software), jornais digitais, jogos de computador, entre outros. A principal desvantagem desta vertente de comércio eletrónico inerente à sua intangibilidade, prende-se com a maior facilidade de ser alvo de manipulação.

Esta definição vai de encontro ao assente por Roriz (2022) e pela OCDE (2011) em que o comércio eletrónico online é a modalidade através da qual se fazem encomendas de produtos e serviços que podem ser vendidos e entregues utilizando exclusivamente a rede. Os mesmos autores definem o comércio eletrónico offline como o processo através do qual se procede

à encomenda de produtos publicitados e vendidos através de catálogos eletrónicos, no entanto, estes têm de ser fisicamente remetidos aos adquirentes pelos canais tradicionais de distribuição.

2.5 Impacto da pandemia COVID-19

Em Portugal, o coronavírus SARS-COV2 surgiu numa fase mais tardia quando comparados com outros países da união europeia. Deste modo, foi possível a adoção de medidas preventivas mais eficazes e eficientes.

Estas medidas que seriam as mais adequadas ao combate da propagação do vírus levaram a um colapso económico mundial. Da análise à tabela abaixo relativa à previsão económica até 2023, verifica-se que o ano de 2020 foi um ano devastador para a economia europeia.

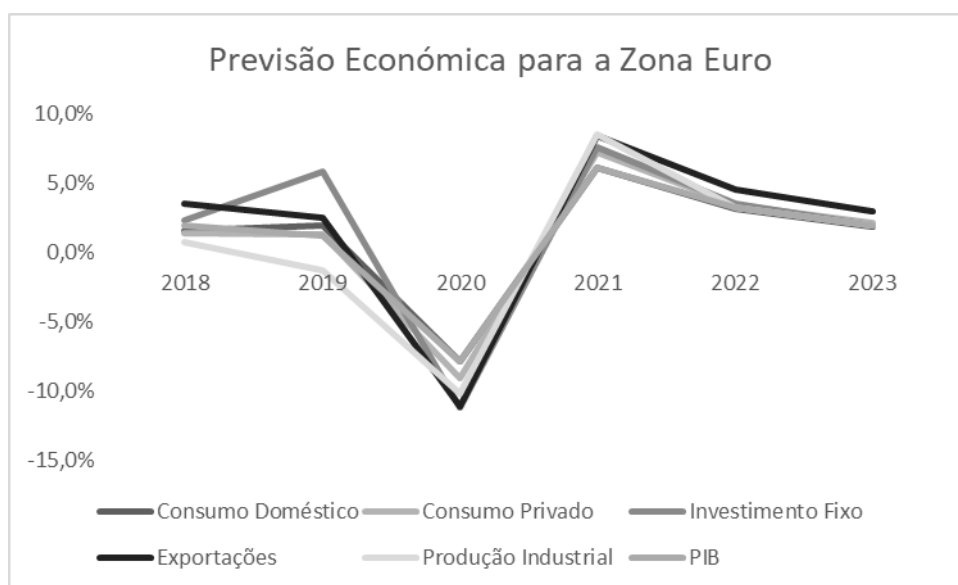


Figura 1- Previsão Económica para a Zona Euro (Δ anual em %)
Fonte: World Economic Prospects (2021)

Na adoção destas medidas e de todas as restrições impostas pelo Governo, que obrigou os consumidores finais a apenas deslocarem-se a espaços físicos para compras de bens essenciais, foi notório o aumento do comércio eletrónico. Isto provocou nas empresas um comportamento reativo às alterações que foram surgindo, sendo as mesmas responsáveis por dar resposta a estas modificações, transformando a estratégia da sua comunicação, desde a adoção do comércio eletrónico e/ou no aperfeiçoamento dos canais digitais.

Com governos, empresas e organizações a responderem impondo restrições de viagem e medidas de distanciamento social, as soluções digitais são cada vez mais exploradas para continuar remotamente algumas das atividades económicas e sociais (UNCTAD, 2021).

Dolfen et al. (2023) afirmam que o comércio eletrónico irá revolucionar ainda mais a economia global e tornar-se-á numa séria estratégia competitiva. Deste modo, face à sua crescente importância e à rápida evolução, a UE tem agido em conformidade para controlar a economia resultante do comércio eletrónico, introduzindo alterações que permitam um controlo das receitas provenientes deste tipo de comércio e das fraudes fiscais.

Esta revolução na economia global teve bastantes impactos nas diversas empresas, enquanto algumas empresas optavam pela redução de recursos e, consequentemente, despedir colaboradores, outras adaptavam-se e adotavam novas estratégias. A Amazon é prova do impacto positivo que a pandemia trouxe uma vez que procedeu à contratação de mais de 100 mil trabalhadores desde o início da pandemia (Vengattil, 2020), por outro lado é necessário atender aos perigos do aumento do comércio eletrónico, foi notável o aumento dos segmentos de luxo nas aquisições online, o que segundo Roggeveen e Sethuraman (2020) irá dar aso ao aumento da pirataria online ou da venda de bens contrafeitos, dada a dificuldade de inspeção.

Segundo dados estatísticos da UNCTAD (2020) as plataformas digitais negativamente mais afetadas foram as do setor dos serviços de transporte (Uber, Lyft, Didi Chuxing) e dos serviços de alojamento e estadias (Airbnb e Booking). A realidade vivida comprova estes dados, com as medidas de restrição impostas pelos Governos dos diversos países o mundo “congelou”, provocando um decréscimo nas viagens de e para outros países.

Assim, numa altura em que poucos eram os que podiam, ou queriam, sair de casa, as compras via web tomaram o lugar das compras tradicionais e acabaram por conquistar o mercado (ACEPI, 2022). Conclui-se que a pandemia Covid-19 teve um impacto muito positivo no desenvolvimento do comércio eletrónico, criando novos hábitos e desafios não só para as empresas que se tiveram de adaptar e inovar como para todas as pessoas no mundo.

3 IVA – Evolução Histórica

3.1 Princípios de Tributação no Comércio Eletrónico

Em 1998, quando começou a surgir a necessidade de tributar o comércio eletrónico, a OCDE considerou que os princípios fiscais que orientam o comércio tradicional, devem ser também aplicados ao comércio eletrónico, ou seja:

Princípio da Neutralidade Fiscal – o rendimento originário de uma atividade semelhante deve ser tratado de forma equitativa, isto é, não deve haver discriminação fiscal nas transações realizadas eletronicamente quando comparadas com os modelos tradicionais de negócios;

Princípio da Eficiência – os custos de *compliance* para os contribuintes e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados o mais que possível;

Princípio da Certeza e Simplicidade – as normas fiscais devem ser claras e simples para que os contribuintes possam perceber todo o processo de cobrança de imposto;

Princípio da Equidade – o regime tributário deverá tributar os serviços eletrónicos de forma correta e justa, proporcionando redução de riscos de fraude e evasão fiscal;

Princípio da Flexibilidade – os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos para garantir que acompanham o ritmo dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

A Comissão Europeia, desde logo se envolveu no debate sobre a tributação do comércio eletrónico. Também, em 1998, foi apresentada uma comunicação com base nos princípios da conferência Ottawa, visando assegurar a certeza jurídica, a simplicidade e neutralidade, de onde resultaram três pontos chave:

1. A internet não poderia trazer novos impostos, ou seja, o objetivo passava por adaptar a legislação em vigor ao desenvolvimento do comércio eletrónico e/ou a criação de uma nova legislação;
2. A transmissão de um objeto que na sua forma tangível é tratado como transmissão de um bem, quando a transmissão ocorra em formato digital, o mesmo é considerado prestação de serviços;
3. A garantia da neutralidade fiscal, reforçando o princípio da tributação no país do destino, de modo que, todas as transações dentro da UE sejam cá tributadas e as exportações seriam isentas de IVA.

Todo este processo deu origem à Diretiva 2002/38/CE que entrou em vigor a 8 de maio de 2002, alterando a sexta Diretiva IVA, assim, garantiu-se novas regras de harmonização, prevenindo distorções e em linha com os princípios definidos na conferência de Ottawa.

Princípio da Origem

Na legislação atual, nas operações B2C o sujeito passivo de imposto é o vendedor que é obrigado a liquidar IVA no destino. Ryan e Miethkle (1998) e Wagner e Anderson (1999) sugeriram taxar o comércio eletrónico na origem, ou seja, no local da proveniência dos bens.

Desta forma, viam-se salvaguardados dos elevados custos administrativos, tornando o processo bastante mais simplificado, na medida em que laboram apenas com as autoridades fiscais do país de residência. Por outro lado, Ligthart (2004) afirma que os sujeitos passivos que efetuam vendas à distância procurariam localizar-se em países ou regiões cujas taxas de imposto seriam mais baixas. Isto incentivou a concorrência fiscal entre países da mesma região e provocou enorme perda de receita fiscal para países cujas taxas de imposto não eram favoráveis.

Retenção na Fonte pelos Intermediários Financeiros

Goolsbee (2000) e McLure (2000) propuseram a tributação do comércio eletrónico com um mecanismo idêntico à retenção na fonte que surge nos juros dos depósitos a prazo. Isto é, a ideia passava pela tributação através das instituições financeiras aquando da venda, cuja taxa de imposto dependia da localização do comprador e da taxa a aplicar nesse local.

A instituição financeira continha uma base de dados com as taxas de imposto de cada país e os vendedores teriam de submeter informações chave relativas às vendas efetuadas. Isto permitiria o cruzamento de dados, no entanto, a tecnologia da altura não era a mais adequada, o que provocaria elevados custos de implementação. Para além disso, os mecanismos não cumpriam todos os requisitos para que esta proposta pudesse ser aceite, o que incitou a questões como o anonimato fossem postas em causa.

Bit Tax

Cordell (1997) propôs a criação de um novo imposto ao invés de tributar o comércio eletrónico pelo IVA. O *bit tax* incidiria sobre o número de *bits* transmitidos pelas linhas de comunicação, no entanto, não valorizava o valor económico dos bens e serviços.

Por ser um imposto complexo e inadequado, dado que não privilegiava o real valor dos bens e serviços e, uma vez que seria necessário criar um sistema capaz de controlar o número de bits transacionados, de modo que permitisse a tributação das mesmas e se evitasse a evasão fiscal, este imposto nunca foi considerado pelas entidades reguladoras uma boa alternativa.

Esta iniciativa para a tributação do comércio eletrónico permitiu verificar não ser necessária a criação de um novo imposto, mas sim a adaptação da legislação vigente, dado que sem todas as questões levantadas previamente resolvidas este sistema iria provocar distorções indesejadas no cálculo dos impostos e levar a um sistema fiscal instável.

Tributação no Destino

O comércio eletrónico é atualmente tributado no destino, no entanto, nem sempre foi assim, foi durante muito tempo tributado com base no princípio da origem.

Porém, já Doernberg e Hiness (1999) previam a tributação no destino como a melhor alternativa à tributação do comércio eletrónico e defendiam a existência de um software que permitisse em tempo real dar a informação aos vendedores sobre o consumidor e a respetiva taxa de IVA a utilizar, desta forma seria possível simplificar processos.

Assim, apesar de alguns custos associados ao registo para efeitos de IVA em diversos estados-membro, seria possível colmatar a desvantagem fiscal para operadores localizados em regiões cuja taxa de imposto era mais elevada. A tributação no destino combate a evasão fiscal e promove a neutralidade fiscal, na medida em que todos os operadores económicos estariam sujeitos à mesma taxa de imposto, não beneficiando de margens de lucro mais atrativas.

3.2 Noções Gerais do Imposto

Na tributação do comércio eletrónico é importante realçar o facto de que o principal imposto associado às transações comerciais na União Europeia é o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), assim, é substancial fazer uma abordagem sintética ao IVA.

Com a entrada de Portugal na CEE (Comunidade Económica Europeia, atual União Europeia) houve a necessidade de introduzir o Imposto sobre o Valor Acrescentado, baseado na implementação da diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977 – 6.^a Diretiva (alterada por diversas diretivas posteriores e, entretanto, revogada dando origem à Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro). Foi através da 6.^a Diretiva que se alcançou a nível comunitário uma base para a tributação uniforme do imposto a vigorar em todos os Estados Membros da União Europeia, em que se utilizava o mesmo tipo de regras de incidência, localização, exigibilidade, isenções, determinação do valor tributável e deduções. Porém, devido a derrogações e normas transitórias não podemos falar de um regime único de IVA mas sim de 27 sistemas de IVA diferentes, todos eles interligados à Diretiva de 2006.

Sarmiento e Matos (2020) definem o IVA como um imposto de matriz comunitária, atualmente regulado pela designada Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/CE), que foi alterada em 2010 pela Diretiva 2010/45/EU. Palma (2021) acrescenta que o IVA é caracterizado como um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto.

Em sede de IVA estamos perante um direito financeiro e não um direito real, na medida em que quando se vende liquida-se IVA mesmo que não se tenha recebido do cliente e, por outro lado, quando se compra deduz-se IVA mesmo que não se tenha pago aos fornecedores (exceção ocorre no regime de caixa). A dedução é sempre feita por período e não relativa a cada bem ou serviço.

Um imposto plurifásico que opera através do método subtrativo indireto, tal como se reconhece no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, ou seja, aplicação do IVA de um modo geral e uniforme em todo o circuito económico, pressupondo a repercussão total do imposto para a frente correspondendo a uma tributação por taxa idêntica que é efetuada desde o produtor até ao retalhista.

A técnica do método subtrativo indireto permite atingir em simultâneo vários objetivos, designadamente:

- Tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos;
- Produzir um efeito de anestesia fiscal;

- Instituir um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que só se pode deduzir o IVA suportado com base numa fatura passada na forma legal prevista no artigo 36.º n.º5 do CIVA;
- Assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto.

Uma outra característica do imposto é a incidência sobre o consumo, tal como indicado anteriormente incide em todas as fases do circuito económico e tributa tendencialmente todo o ato de consumo, o IVA incide, em regra, sobre todas as transações económicas efetuadas a título oneroso.

O IVA é hoje conhecido por ter o princípio de tributação no país de destino, no entanto este é um regime transitório dado que nem sempre foi assim, desde 1967 (data da instituição do IVA na CEE) que seria um regime de tributação das transações intracomunitárias na origem, sendo que a tributação no país de destino apenas se manteria para as transações efetuadas com países terceiros. A adoção do princípio da origem concederá igual tratamento nas compras e vendas intracomunitárias como se de compras e vendas internas se tratem.

No entanto, em dezembro de 2011 numa comunicação feita sobre o futuro do IVA, a Comissão Europeia (2011) abandona a ideia de um regime definitivo do IVA baseado na tributação das transações intracomunitárias na origem. Neste contexto, este princípio tornou-se irrealizável passando a vigorar uma solução pragmática e politicamente viável mantendo o sistema de tributação no destino.

É, ainda, um imposto de matriz comunitária, ou seja, o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal na União Europeia. Todos os estados que aderem à União Europeia devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo do IVA, de acordo com o estabelecido nos atos jurídicos da União Europeia. Palma (2015) evidencia as vantagens e desvantagens de ser um imposto de matriz comunitária em que se por um lado a matriz comunitária tem efeitos limitativos na atuação dos diversos EM neste domínio, reduzindo a margem de manobra dos legisladores nacionais. Por outro lado, torna este imposto bastante aliciante e, conseqüentemente, trabalhoso, quer do ponto de vista teórico quer do ponto de vista prático, uma vez que implica um bom conhecimento da legislação, doutrina e jurisprudência da UE.

Por fim, é um imposto que pretende ser neutro, conforme Palma (2015) existirá neutralidade relativamente ao consumo quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores, ou seja, será neutro na perspetiva da produção se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

A neutralidade ressalta uma outra característica do imposto, o facto do IVA ser bastante reditício, na medida em que é o principal imposto na obtenção de receitas fiscais por parte do Estado, conforme comprovam os dados estatísticos mais recentes (13/04/2023) do PORDATA e a informação partilhada no Orçamento de Estado de 2023.

	2019	2020	2021 (Valor provisório)	2022 (Valor preliminar)
Impostos Indiretos	32 116	29 143	32 347	36 178
IVA	18 786	16 804	19 108	22 563
Imposto s/ tabaco	1 484	1 475	1 473	1 596
Imposto s/ produtos petrolíferos e energéticos	3 642	3 298	3 551	2 794
I. Selo	1 612	1 547	1 709	1 822
IMT	1 021	949	1 313	1 659
IMI	1 690	1 623	1 602	1 615
ISV	743	447	432	455
IUC	463	453	490	504
Outros	2 675	2 549	2 668	3 170
Impostos Diretos	20 884	20 093	20 708	25 701
IRS	13 580	13 994	14 985	16 910
IRC	6 308	5 193	4 858	7 755
Outros	997	906	865	1 036
Contribuições sociais	25 360	25 599	27 267	29 598

Tabela 1 - Receitas fiscais e contribuições sociais das Administrações Públicas (2019-2022)

Fonte: PORDATA (2023)

Da análise à tabela é possível verificar o grande impacto do IVA na arrecadação de receitas fiscais, bem como o aumento constante do seu valor. Em 2020 houve uma redução por consequência da redução da atividade económica, no entanto, para os anos seguintes é possível verificar que o crescimento da receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado está em linha com a inflação projetada.

3.3 IVA no Comércio Eletrónico

Na Finlândia, em 1997, foi discutida pela primeira vez a internacionalização do comércio eletrónico e os desafios tributários num encontro denominado “Desmantelar as Barreiras do Comércio Eletrónico Global”.

Os membros da OCDE e o Governo da Finlândia em cooperação com a Comissão Europeia, o Governo do Japão e o BIAC tinham como objetivo definir os princípios gerais necessários ao crescimento do comércio eletrónico, identificar as áreas de atuação dos governos, identificar as organizações que estão aptas para implementar o comércio eletrónico e desenvolver as respetivas soluções.

Posteriormente, na Conferência de Ottawa (em 1998) intitulada o “Mundo sem Fronteiras”, a Comissão dos Assuntos Fiscais da OCDE e os países participantes concluíram que o princípio de tributação que orienta os governos em relação ao comércio convencional deve também orientá-los em relação ao comércio eletrónico.

Cockfield (2005) afirma que estes desenvolvimentos ajudaram a legitimar os esforços de reforma da União Europeia com o objetivo de cobrar o devido imposto e remeter as obrigações fiscais dos consumidores de países não membros da União Europeia.

É em 1998 que o processo começa a criar os primeiros impactos através da criação do “*EU Vat System*” pela Comissão Europeia, o que providencia a certeza legal, a simplicidade e a neutralidade requeridas para o desenvolvimento do comércio eletrónico. McLure (2001) afirma que a certeza, a simplicidade e a neutralidade foram princípios essenciais para se garantir um nível competitivo para todos os comerciantes no mercado global em desenvolvimento e para se evitar distorções no mercado.

Também em 1998 a OCDE desenvolveu linhas orientadoras necessárias para arrecadar IVA proveniente das transações internacionais e começou a publicar as “*Consumption Tax Guidance Series*” com o objetivo de uniformizar a aplicação do IVA nas transações internacionais.

Anos mais tarde, em 2003, com a diretiva da União Europeia denominada “*E-Commerce VAT Directive*” todas as empresas que não fizessem parte da União Europeia mas que procediam à venda de bens e serviços digitais dentro da mesma teriam de se registar numa autoridade fiscal da União Europeia com o objetivo de tributar a operação em sede de IVA, de forma a assegurar que cada Estado-Membro recebe o montante de IVA devido.

Cockfield (2005) constatava que a diretiva surgiu da necessidade de colmatar o incumprimento das obrigações por parte dos consumidores finais nas transações B2C, uma vez que nas transações B2B existe incentivo à tributação para a obtenção dos créditos fiscais para compensar os pagamentos de IVA.

Por fim, em 2006, a OCDE emite as abordagens recomendadas para a aplicação prática das linhas orientadoras da definição de local de consumo, isto na publicação da “*International VAT/GST Guidelines*”. As linhas orientadoras abordam as transações B2B e B2C, assim como remetem para a melhor maneira de colocar a legislação à prova.

3.3.1 VAT Package

Em 2007 o Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros alcançou um acordo político que definia as regras para a adoção do *VAT package*. A Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, altera a Diretiva 2006/112/CE com novas regras de localização das prestações de serviços. A Diretiva 2008/9/CE que define as modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no respetivo EM e, surgiu ainda um Regulamento com alterações na cooperação administrativa e troca de informações, no seguimento da apresentação do novo mecanismo.

Cockfield et al (2019) sublinham que este pacote de medidas e novas regras tinham objetivos claros: (i) Prevenção de distorções de concorrência entre EM com diferentes taxas de IVA; (ii) Modernização e simplificação dos regimes de reembolso de IVA; (iii) Simplificação das regras de localização das prestações de serviços, garantindo que o IVA seja devido no país de consumo; (iv) Combate à fraude fiscal.

As novas regras entraram em vigor entre 2010 e 2015. Nos serviços B2B, a partir de janeiro de 2010, entrou em vigor um novo mecanismo de inversão do sujeito passivo, passando a obrigação de liquidar IVA ao adquirente, isto tornou a arrecadação do imposto por parte das autoridades fiscais mais eficiente, simplificando o processo de cobrança de imposto e, consequentemente, reduziu custos administrativos. Para os serviços B2C, ao não ser possível aplicar a inversão do SP, foram mantidas as regras estipuladas na Diretiva 2002/38/CE em que a localização dos serviços eletrónicos prestados por um sujeito passivo estabelecido fora da Comunidade para um não sujeito passivo estabelecido dentro da Comunidade passou a ser no EM de consumo.

Perante todas as adversidades que poderiam surgir no processo de cobrança de imposto e, com a preocupação em criar um mecanismo mais facilitador do negócio, foi criado um portal eletrónico em cada EM que permitia uma entidade no seu estado de residência proceder ou pedir o reembolso do IVA. Este procedimento será aplicado a pedidos apresentados a partir do dia 1 de janeiro de 2010, sendo totalmente eletrónico e garantindo reembolsos mais rápidos.

A extinção das fronteiras físicas evidenciou uma quebra nas receitas fiscais dos EM quando comparadas com o que potencialmente se esperava. Este conjunto de medidas vem compactuar com a luta contra a fraude fiscal, promovendo a cooperação entre administrações fiscais de diversos EM.

3.3.1.1 Regra de Localização das operações

As novas regras de tributação dos serviços B2C de telecomunicação, radiofusão e serviços eletrónicos foram adiadas para janeiro de 2015. Com a entrada em vigor desta regra os serviços passam a ser tributados no país onde o consumidor está estabelecido.

Esta alteração proporcionou equidade aos prestadores de serviços localizados dentro da União Europeia, uma vez que o local de tributação é sempre o de destino, independentemente da origem (localização do prestador de serviços).

Neste contexto, Almeida (2018) comenta que o processo de recolha do IVA passou a ser mais alargado e complexo, uma vez que quem presta o serviço é obrigado a cumprir as obrigações declarativas e a realizar os pagamentos de IVA às autoridades fiscais de cada EM. O Conselho de Assuntos Económicos e Financeiros prevendo esta complexidade,

simplificou os processos através da criação de um regime especial de balcão único, o MOSS (Mini One Stop Shop).

3.3.1.2 MOSS

O MOSS é um regime especial que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015 e tem como objetivo principal facilitar o cumprimento das obrigações relacionadas com as prestações de serviços de radiofusão, telecomunicações e serviços por via eletrónica, a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na Comunidade Europeia.

Assim, foram criados dois regimes especiais: *Union Scheme* (aplicável a sujeitos passivos estabelecidos na UE) e *Non-Union Scheme* (aplicável a sujeitos passivos não estabelecidos na UE). Estes regimes surgiram no seguimento do alargamento do regime VoES (VAT on E-services), no entanto, segundo Lamensch (2017) tornou-se num insucesso dado o baixo número de registos que se traduzia na incapacidade de os EM verificarem as declarações submetidas fora do seu ordenamento jurídico.

Os sujeitos passivos passaram a ter a possibilidade de entregar trimestralmente uma única declaração de IVA, sendo a AT responsável pelo envio para cada EM de consumo os respetivos elementos de identificação e o montante associado. Este sistema provou uma simplificação nos procedimentos burocráticos associados às prestações de serviços de radiofusão, telecomunicações e serviços por via eletrónica, evitando que os SP tenham de se registar para efeitos de IVA em vários EM.

Roriz (2022) revela o impacto positivo que o MOSS apresentou para os diversos EM, evidenciando o incremento da receita fiscal ao longo do primeiro ano quando comparado com outros mecanismos (VoES), passando de 140 milhões em 2014 para 3 bilhões com a implementação do MOSS. Para além disto, verificou-se ainda o registo de 14 mil empresas do setor de serviços de telecomunicações, televisão e radiodifusão dos diversos países.

3.3.2 E-commerce Package

Com o objetivo de atenuar os custos administrativos para as pequenas e microempresas no que respeita ao cumprimento legal do IVA, a comissão europeia apresenta um pacote de

medidas de apoio ao comércio eletrónico que deverá ajudar os estados-membros a recuperar milhões de euros perdidos em impostos todos os anos.

É desejo da comissão europeia, com a entrada em vigor do *e-commerce package* a 5 de dezembro de 2017 através da adoção da Diretiva 2017/2455 que altera a Diretiva 2006/122/CE e a Diretiva 2009/132/CE, assegurar a igualdade de tratamento dos operadores económicos independentemente do Estado em que estejam estabelecidos.

As novas regras serão implementadas gradualmente para que as entidades tenham condições de se adaptar e obter pleno partido do mercado único europeu. Importa realçar a introdução de limiares aplicados aos serviços eletrónicos e aos bens, a isenção de IVA aplicada às pequenas remessas importadas para a União Europeia de valor inferior a 22 euros e o alargamento do MOSS.

Esta alteração prevê a tributação no EM de destino dos bens, nas vendas à distância intracomunitárias de bens, eliminando os atuais limiares de tributação que eram fixados por EM. Porém, para apoiar os pequenos operadores económicos estabelecidos num único EM e que marginalmente possam efetuar vendas à distância intracomunitárias de bens, determina-se que, quando o montante das 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 euros, as operações em causa se consideram efetuadas no EM de estabelecimento do prestador.

3.3.2.1 Limiares da Simplificação

A implementação do MOSS, em 2015, provocou um aumento na capacidade de cobrança do IVA face às prestações de serviços B2C de telecomunicações, serviços eletrónicos e radiofusão. Porém, para as empresas em início de atividade e para as pequenas e médias empresas os custos associados ao cumprimento da legislação eram elevados. Assim, de modo a combater estes custos elevados e com o objetivo de estimular o crescimento do comércio eletrónico, a Comissão Europeia introduziu dois limiares.

Posto isto, a partir de janeiro de 2019 os agentes que prestem serviços eletrónicos a consumidores finais passam a conseguir optar pela tributação em sede IVA de acordo com as regras do EM onde se encontram estabelecidos. Isto proporciona um decréscimo nos

custos administrativos e, simultaneamente um elevado alívio declarativo permitindo aos sujeitos passivos lidar com a administração fiscal que estão habituados.

Assim, os prestadores de serviços terão de cumprir cumulativamente com os seguintes requisitos:

- 1) Estabelecimentos, domicílio ou residência habitual num único Estado-Membro;
- 2) Serviços prestados a consumidores finais de outros Estados-Membros;
- 3) Valor total, líquido de IVA, dos serviços não superior (no ano civil em curso ou no ano anterior) a dez mil euros.

O segundo limiar de simplificação está relacionado com a obrigatoriedade de identificação e localização dos consumidores que até ao momento era exigido por dois elementos de prova não contraditórios. A exigência destes dois elementos é muitas vezes impossível de se verificar dado o grande fluxo de prestações de serviços remotas, automatizadas e em qualquer período temporal.

A partir de janeiro de 2019 foi introduzido um limiar de cem mil euros (líquido de IVA). Desta forma, passa a ser exigível apenas um elemento de prova quando o valor total das prestações de serviços no ano civil em curso e no anterior, a partir do estabelecimento estável localizado no território de um EM, não for superior ao limite.

Embora os limiares de simplificação introduzidos servem para simplificar processos de tributação, facilitando os mecanismos de cobrança de imposto para as empresas. A verdade é que com a introdução do primeiro limiar é possível ser mais eficiente na arrecadação do imposto, porém voltamos ao combate à evasão fiscal, volta a ser possível tributar na origem o que aumenta a competitividade entre países, deixando os prestadores de serviços estabelecidos em EM com taxas de IVA mais baixas numa posição mais favorável. Por sua vez, o segundo limiar promove a simplificação, no entanto, para Ramadas (2019) é um elemento que pode ser facilmente manipulado.

3.3.2.2 Regime Balcão Único – OSS

A transposição da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, e da Diretiva (UE) 2019/1995 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, originou a revogação

do “Regime especial do imposto sobre o valor acrescentado 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”, identificado como Mini Balcão Único ou MOSS.

Com o objetivo de facilitar o cumprimento das obrigações pelos sujeitos passivos que efetuem as operações mencionadas, em Anexo I à Lei n.º 47/2020, foram aprovados três regimes especiais e distintos que originaram a criação de um balcão único com âmbito mais alargado designado Balcão Único ou OSS – One Stop Shop.

Esteves e Bastos (2022) afirmam que os regimes que implementam uma solução de mini-balcão único (MOSS), são agora alargados a outras realidades que passam, a partir de 1 de julho de 2021, a ficar abrangidos pelo mesmo, passando a existir um verdadeiro balcão único (OSS).

Pereira (2021) corrobora com esta afirmação evidenciando que os operadores económicos que prestem serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão, serviços eletrónicos transfronteiriços, bem como outras prestações de serviços localizadas para efeitos de tributação noutro EM diferente da identificação e vendas à distância de bens, a pessoas que não sejam sujeitos passivos (consumidores) na UE, passam a dispor de três regimes para efeito do cumprimento das obrigações, em sede de IVA, de forma simplificada.

Regime da União

As novas regras introduzidas alargam o leque a entregas e outras prestações de serviços, tais como a vendas à distância diretamente pelo fornecedor ou pelas plataformas eletrónicas (fornecedores presumidos) estabelecidos dentro ou fora da UE.

Deste modo, ao nível do alargamento objetivo, além das prestações de serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos transfronteiriços, um prestador pode também declarar todos os serviços transfronteiras prestados a pessoas que não são sujeitos passivos (B2C) e que ocorram na UE. Para além disto, o fornecedor pode declarar neste regime todas as vendas à distância intracomunitárias de bens e as interfaces eletrónicas que se tornem fornecedores presumidos relativamente a

entregas de bens efetuadas na UE podem declarar as vendas à distância intracomunitárias de bens, bem como certas entregas internas de bens no regime da União.

No que diz respeito ao novo âmbito subjetivo, o regime da União poderá ser aplicado a um sujeito passivo estabelecido na UE (que não seja um fornecedor presumido) para declarar e pagar o IVA relativamente a vendas à distância intracomunitárias de bens e prestações de serviços B2C que ocorrem num Estado-Membro no qual não está estabelecido (EM de consumo).

Note-se que um fornecedor ou fornecedor presumido que utilize o regime da União ou Extra-União terá de apresentar uma declaração de IVA trimestral no balcão único ao EM de identificação na qual declara todas as vendas de bens/serviços elegíveis, bem como, efetuar o respetivo pagamento do IVA.

Regime Extra-União

É alargado o âmbito de aplicação do regime especial para os sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia.

Este regime passa a abranger todas as prestações de serviços (incluindo os serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão ou serviços eletrónicos) cujo lugar da prestação seja na UE e prestadas por sujeitos passivos não estabelecidos na UE a adquirentes que não sejam sujeitos passivos (consumidores), passando estas entidades a não ter de se registar para efeitos de IVA em cada um dos EM de consumo, podendo o IVA devido ser declarado e pago num único EM (o denominado Estado-membro de identificação) através do balcão único (regime Extra-União).

O mini balcão único (MOSS) extingue-se dando origem a um completo balcão único, uma vez que inclui todas as transações com adquirentes não sujeitos passivos da UE. Este alargamento simplifica não só o cumprimento das obrigações fiscais, como assegura a efetiva cobrança do imposto.

Regime da Importação

Uma das questões mais relevantes deste pacote de medidas está relacionada com o fim da isenção de IVA nas pequenas remessas importadas para a União Europeia. Dado o exponencial aumento nas importações de bens provenientes de países terceiros, a Comissão Europeia achou por bem terminar com a isenção que vigorou durante muitos anos.

Inicialmente era justificável esta isenção, dado que os custos administrativos associados seriam bastante elevados e superiores ao real valor de IVA, atualmente, dada a simplificação de processos é uma boa medida para a arrecadação de receita fiscal.

Porém, a implementação desta medida não advém apenas da simplificação de processos. A isenção representa um tratamento desigual entre fornecedores intracomunitários e extracomunitários, bem como comportamento abusivo associado ao fracionamento destas remessas em lotes de valor inferior e avaliação dos bens em valores abaixo dos verdadeiros.

Dados da Comissão Europeia (2017) evidenciam que estes comportamentos provocaram perda de receita fiscal para os EM no valor de mil milhões de euros. Assim, para fazer face a este comportamento abusivo, nas regras aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2021 a isenção de IVA para as remessas de pequeno valor é revogada, passando o IVA a ser sempre exigido dependendo do valor da mercadoria.

Deste modo, torna-se necessário apresentar uma solução eficaz de cobrança de imposto com vista a facilitar a declaração e o pagamento do IVA na venda de bens de baixo valor (bens expedidos numa remessa de valor intrínseco não superior a 150 euros). Assim surgiu o novo regime especial denominado *Import One Stop Shop* (IOSS).

Este regime permite aos fornecedores, que vendam bens expedidos ou transportados de um país terceiro a adquirentes particulares na União Europeia, cobrar o IVA sobre as vendas à distância de bens de baixo valor importados e, ainda, declarar e pagar esse IVA através do balcão único para as importações (IOSS).

Aquando do registo no balcão único para as importações, as autoridades fiscais emitirão um número de identificação de IVA que só será utilizado para declarar as vendas à distância de bens importados ao abrigo do regime de importação, deste modo, o regime de IOSS deve ser separável das demais operações realizadas pelos sujeitos passivos. Posto isto, optando pela utilização deste regime especial fica o fornecedor ou a interface eletrónica (fornecedor

presumido) obrigado a apresentar mensalmente uma declaração com todas as entregas elegíveis e efetuar mensalmente o pagamento do IVA ao EM de identificação (registado).

Nos casos em que não seja utilizado o balcão único para declarar as vendas à distância de bens importados de remessas até 150 euros, Pereira (2021) refere um regime especial para a declaração que pode ser utilizado pela pessoa que apresenta os bens à alfândega por conta do destinatário.

Por fim, quando o valor intrínseco por remessa é superior a 150 euros, aquando da importação a responsabilidade pela cobrança dos direitos aduaneiros e do IVA é da alfândega, sendo o despacho e o pagamento efetuado diretamente pelo adquirente particular.

	Regime da União	Regime extra-União	Regime da Importação
SP estabelecidos em PT (incluindo interfaces eletrónicas)	Prestações de serviços B2C na UE; Vendas à distância intracomunitária de bens; Certas transmissões internas de bens efetuadas por interfaces eletrónicas (Artigo 3.º nº 10 do CIVA).	N/A	Vendas à distância de bens importados em remessas de valor intrínseco não superior a 150€
SP não estabelecidos na UE (incluindo interfaces eletrónicas)	Vendas à distância intracomunitária de bens; Certas transmissões internas de bens efetuadas por interfaces eletrónicas (Artigo 3.º nº 10 do CIVA).	Prestações de serviços B2C na UE	Vendas à distância de bens importados em remessas de valor intrínseco não superior a 150€

Tabela 2 - Âmbito de aplicação do Balcão Único em PT
Fonte: Elaboração Própria

3.3.3 Quick Fixes

A 1 de janeiro de 2020 entraram em vigor um conjunto de disposições legislativas em matéria de IVA denominadas de “Quick Fixes 2020”.

No dia 24 de agosto de 2020 foi publicada a Lei n.º 49/2020, de 24 de agosto. Esta Lei visa assegurar a transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, e ainda a transposição da Diretiva (UE) 2019/475 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2019, que altera as Diretivas 2006/112/CE e 2008/118/CE, alterando, a partir de 1 de janeiro de 2020, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA), incluindo-se, no respetivo âmbito, as denominadas “Quick Fixes 2020”.

Na sua origem encontram-se as conclusões do Conselho da UE (ECOFIN) de 8 de novembro de 2016, nas quais aquela entidade convida a Comissão a apresentar propostas sobre determinadas melhorias no atual sistema comum do IVA. Aqui foram sinalizadas quatro áreas que viriam a integrar as referidas medidas, uma das medidas já se encontrava em vigor em Portugal desde 1 de janeiro de 2020, a respeitante à uniformização das regras de prova do transporte nas transmissões intracomunitárias.

1. Exigência prova documental para se beneficiar de uma isenção nas transmissões intracomunitárias de bens;
2. O número de identificação IVA do adquirente ou destinatário, atribuído por um EM diferente daquele em que a expedição ou o transporte dos bens teve início, deve constituir uma condição material adicional para a aplicação da isenção no que se refere a uma transmissão intracomunitária de bens e não um requisito meramente formal;
3. Propor critérios uniformes e melhorias legislativas adequadas que conduzam a uma maior segurança jurídica e a uma aplicação mais harmonizada das regras do IVA aquando da determinação do tratamento em sede de IVA das operações em cadeia, incluindo as operações triangulares;
4. Analisar e propor alteração das regras do IVA a fim de permitir que a simplificação do regime das vendas à consignação seja aplicada de modo mais uniforme na UE.

Transmissões intracomunitárias – Aplicação do regime de isenção

As disposições do atual artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) são reformuladas no sentido de reforçar a importância da inclusão do número de

contribuinte do adquirente no sistema VIES, clarificando que a sua inclusão não constitui apenas o preenchimento de um requisito formal, mas, também, de um requisito material da aplicação da isenção de IVA.

Para além disso, estipulou-se como condição necessária, para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime de isenção, a entrega da declaração recapitulativa das transmissões intracomunitárias de bens isentas, salvo se, em casos devidamente justificados, corrigir a falta detetada.

Vendas à consignação

A transferência dos bens abrangidos pelo regime de vendas à consignação não constitui uma operação assimilada a aquisição intracomunitária de bens, no âmbito do artigo 7.º do RITI, salvo se o termo do prazo de um ano tiver decorrido sem que os bens tenham sido transmitidos para o outro Estado-Membro, ou, quando dentro do prazo referido:

- Os bens forem transmitidos a uma pessoa que não seja o sujeito passivo definido inicialmente;
- Os bens forem expedidos ou transportados para fora da União Europeia ou para um Estado-Membro diferente do Estado-Membro a partir do qual foram inicialmente transferidos, antes do início dessa expedição ou transporte;
- Ocorra destruição, perda, furto ou roubo dos bens, se devidamente comprovados, na data em que tal facto se verificar ou for detetado pelo sujeito passivo;
- Se deixe de verificar qualquer uma das condições do regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens.

Adicionalmente, cumpre referir que devem ser objeto de registo contabilístico, no âmbito do artigo 31.º do RITI as transferências de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional com destino a outro Estado-Membro, ao abrigo do disposto no artigo 7.º-A do RITI, o qual define o regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens. Para além disso, também os bens recebidos pelo sujeito passivo que tenham sido expedidos ou transportados, a partir de outro Estado-Membro para o território nacional, por sujeitos passivos registados para efeitos do IVA em

outro Estado-Membro, ou por sua conta, ao abrigo de um regime de vendas à consignação em transferências intracomunitárias de bens vigente nesse Estado-Membro idêntico, tal como previsto no artigo mencionado no ponto anterior.

Tendo por base o descrito acima, consideramos pertinente clarificar o âmbito do artigo 7.º-A do RITI que estabelece, no que concerne às vendas à consignação, que o regime é aplicado independentemente da designação atribuída ao contrato, quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

- Os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro tendo em vista a sua posterior transmissão, no prazo máximo de um ano, a outro sujeito passivo que se tenha comprometido a adquirir a propriedade desses bens nos termos de um acordo existente entre ambos os sujeitos passivos;
- O sujeito passivo que procede à expedição ou transporte não disponha de sede nem estabelecimento estável no Estado-Membro de chegada dos bens;
- O sujeito passivo destinatário da transmissão de bens esteja registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro de chegada dos bens e a sua identidade e respetivo número de identificação sejam conhecidos do sujeito passivo referido na alínea anterior, quando se inicia a expedição ou transporte;
- O sujeito passivo referido no 2º ponto proceda ao registo dessa transferência nos termos do artigo 31.º e inclua os respetivos dados na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI.

O disposto anteriormente aplica-se ainda, atendendo a certas condições, quando o sujeito passivo referido no 3º ponto seja substituído por outro e quando não se venha a verificar a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário.

Quando estiverem reunidas determinadas condições presentes no número 4 do artigo 7º-A do RITI (transferência do poder dos bens do proprietário para o SP dentro do prazo de um ano), no momento da transferência considera-se que (i) é efetuada uma transmissão de bens nos termos do número 1 do artigo 14º pelo sujeito passivo que precedeu à expedição ou transmissão de bens, por si ou por sua conta ou (ii) é efetuada uma aquisição intracomunitária de bens pelo sujeito passivo a quem os bens são transmitidos.

Operações em cadeia

No que respeita às operações em cadeia, com três ou mais intervenientes, em que apenas se verifica um único transporte intracomunitário, foi definido, como regra, que a operação a que deverá ser alocado o transporte intracomunitário, e como tal isenta de IVA, deverá ser a transmissão para o operador intermediário, permitindo, desta forma, identificar a que transmissão de bens deve ser imputado o transporte e, consequentemente, separar as transmissões de bens que configuram operações isentas e tributáveis, em sede de IVA.

Para além disso, para que a entrega dos bens pelo operador intermediário se concretize é obrigatório que esse SP comunique ao fornecedor o seu número de identificação de IVA que lhe foi emitido pelo EM a partir do qual os bens foram expedidos ou transportados.

4 VAT GAP

A ideia da criação de uma tributação com as características do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) surgiu de Wilhem Von Siemens, um empresário alemão. O que era apenas um conceito teórico, passou à prática pela mão de Maurice Lauré, codiretor da autoridade tributária francesa e atualmente reconhecido como “Pai do IVA”, que contribuiu para a implementação deste imposto, em França, em 1954 (Charlet & Owens, 2010).

Um regime qualificado como provisório, cujo princípio de tributação seria no país de destino, sempre teve como objetivo a implementação do princípio da origem. No entanto, a necessidade de extinguir as fronteiras físicas existentes entre os EM obrigou a introdução de alterações nos parâmetros de funcionamento do princípio de destino para substituir os controlos alfandegários que desapareceram aquando da abolição das alfândegas. Assim, a criação do mercado único europeu aliada à falta de consenso entre os EM não permitiu a alteração para um regime definitivo assente no princípio da origem.

Nos dias de hoje este imposto é responsável pela arrecadação de montantes elevados para aumentar a receita dos sistemas fiscais dos diversos países, no entanto, as estimativas do valor a cobrar de receitas provenientes do IVA nem sempre correspondem ao valor efetivamente coletado pelas autoridades tributárias. Este fenómeno pode ter origem em diversos fatores, desde insolvência e falência de empresas, ineficiência das autoridades tributárias até fraude e evasão fiscais.

Cnossen (2021) corrobora com esta afirmação evidenciando que o VAT Gap ocorre quando para um determinado período temporal se verifica uma diferença entre o valor total dos impostos devidos, em função da legislação aplicável e o valor que de facto entra nos cofres do estado.

Uma análise ao relatório de 2022 do CASE (Center for Social and Economic Research) com dados de VAT Gap de 2016 a 2020, permite verificar uma diminuição generalizada de VAT Gap na UE. Em 2020 registou-se o valor mais baixo de sempre desde o ano 2000, situando-se nos 92 milhões de euros (9,1% do VITL), este valor, de acordo com a Comissão Europeia (2022) deve-se a um aumento da eficácia na cobrança/arrecadação do imposto.

	2020				2020	
	VAT GAP (EUR)	VAT GAP (%)			VAT GAP (EUR)	VAT GAP (%)
BE	4 784	14,0%		LT	952	19,3%
BG	379	6,3%		LU	240	6,0%
CZ	2 164	11,9%		HU	720	5,1%
DK	1 643	5,0%		MT	270	24,1%
DE	11 076	4,8%		NL	1 714	2,8%
EE	45	1,8%		AT	2 660	8,6%
IE	1 947	12,5%		PL	5 320	11,3%
EL	3 178	19,7%		PT	1 460	8,0%
ES	3 396	4,7%		RO	7 421	35,7%
FR	13 962	8,0%		SI	206	5,5%
HR	466	6,9%		SK	1 101	13,9%
IT	26 217	20,8%		FI	281	1,3%
CY	122	6,4%		SE	915	2,0%
LV	95	3,6%		Total	92 732	9,1%

Tabela 3 - VAT GAP em valor e % sobre VTTL

Fonte: CASE (2022)

Os dados mais recentes permitem verificar que em Portugal aproximadamente 1,5 mil milhões de euros não chegaram aos cofres do estado (8% do IVA potencialmente arrecadável), valor a baixo da média europeia (9,1%).

Moscovici (2017), comissário para os assuntos económicos e financeiros, relata que o clima económico favorável e algumas soluções de curto prazo implementadas permitiram a redução do VAT Gap desde 2016, no entanto, evidencia ser necessário progressos mais significativos para tornar o IVA mais resistente à fraude.

4.1 Causas

O VAT Gap não surge apenas de um problema mas sim de várias situações que originam diferença entre o potencial de receita arrecadável e a receita efetivamente arrecadada. Szczypinska (2018) aponta a fraude como o principal motivo, no entanto, refere ainda outros fatores como a evasão fiscal associada à economia subterrânea, os erros praticados pelos contribuintes e ineficiências na administração do imposto, a falta de cobrança em falências e insolvências e, ainda, a eficiência e eficácia das autoridades fiscais e dos tribunais.

4.1.1 As Fraudes

Nos últimos anos as perdas na receita fiscal devem-se essencialmente à evasão e à fraude sentida após a abolição das fronteiras físicas e fiscais, no início de 1993, face às vulnerabilidades do novo sistema.

As fraudes são diversas mais simples ou mais sofisticadas (Keen & Smith, 2007). Irei aqui abordar e desenvolver algumas das fraudes mais comuns e relevantes para este tema.

A fraude carrossel atende ao regime aplicável às transações efetuadas por sujeitos passivos de dois diferentes EM dentro da UE, sendo as transmissões objeto de uma isenção completa (IVA não é liquidado pelo vendedor, no entanto, confere direito à dedução) em que o bem sai do EM do vendedor isento de imposto, sendo a sujeição no EM do adquirente à respetiva liquidação e dedução do imposto, naquilo que é uma operação neutra do ponto de vista contabilístico e fiscal.

Swinkels (2008) define muito bem a fraude carrossel, a empresa (A) denominada *conduit company* faz uma transmissão intracomunitária de bens (isenta de IVA) para a empresa (B) que é um *missing trader*, de outro Estado-Membro. (B) adquire o bem e vende-o à empresa (C) denominado *broker* do mesmo Estado-Membro. (B) recebe o IVA da venda mas não o entrega às autoridades fiscais, e desaparece. (C) pede então o reembolso da compra que fez a B, e a perda para o Estado é igual ao valor pago por (C) a (B). Então (C) realiza uma transmissão intracomunitária de bens para (A), isenta de IVA e a volta a vender a (B) e o “carrossel” recomeça.

Em fevereiro de 2023, uma investigação efetuada pela Procuradoria-Geral Europeia desmantelou uma rede responsável por uma fraude sobre o IVA no valor de 25 milhões de

euros através da venda de telemóveis e outros equipamentos eletrónicos. Este tipo de fraude é muito comum e muito se tem trabalhado no combate à propagação da mesma, no entanto, continua bem presente. O esquema fraudulento envolvia recurso a empresas de diversos países através das quais telemóveis, tablets e outros equipamentos eletrónicos eram negociados usando faturas fictícias. A cadeia de empresas permitiu reclamar o reembolso de IVA às autoridades fiscais nacionais e aos quais os proprietários não teriam direito, culminando em lucros ilegítimos de proporções massivas. Por fim, estes bens eram vendidos a preços muito competitivos através de plataformas online em vários países

Para além disto, também o comércio eletrónico e os regimes especiais das prestações de serviços que daqui advém são propícios a operações fraudulentas o que acarreta graves danos às receitas fiscais em sede de IVA.

Nas operações B2C foi estabelecido um regime especial que permite a localização da operação no EM de origem desde que o valor líquido de IVA das prestações efetuadas não seja superior a 10 mil euros, cujo principal objetivo é a redução dos encargos para as micro entidades. Porém, este limite pode induzir a subfacturação alocando valores de imposto aos EM prestadores, os quais, na realidade deveriam ser alocados ao EM do adquirente. Gáll-Pelcz (2019) alerta que mesmo com as novas disposições relativas ao comércio eletrónico, o controlo da UE continua a ser insuficiente para evitar fraudes e detetar abusos, ou seja, o comércio eletrónico continua a mostrar-se aberto a abusos e vulnerabilidades por ser certo que as irregularidades e fraudes ainda não foram totalmente mitigadas.

Um outro comportamento fraudulento que preocupava as autoridades fiscais dos diversos países uma vez que aumenta o VAT Gap estava relacionado com as importações. Segundo a Comissão Europeia (2017) no ano 2015 foram registadas 8,5 milhões de importações isentas num valor total de 74 milhões de euros, valor este que com o desenvolvimento tecnológico e correlativa subavaliação dos bens teria tendência a aumentar.

Para além do caso enunciado, o Procedimento Aduaneiro 42 tem como objetivo simplificar o comércio transfronteiriço pelo que permite aos importadores, sob certas condições, obterem uma isenção de IVA na importação, quando as mercadorias importadas forem posteriormente transportadas para outro EM. Assim, ocorre um comportamento fraudulento na medida em que se declara que os bens importados se destinam a um segundo EM, aplicando a isenção, no entanto, os mesmos não são efetivamente enviados ou, se

enviados, irão para um segundo EM onde o SP adquirente não declara nem paga o IVA devido, perdendo-se, de uma forma ou de outra, o imposto teoricamente arrecadável.

4.1.2 Sistemas de Cobrança de IVA

O desenvolvimento tecnológico permitiu simplificar todo o processo de registo, declaração, liquidação, cobrança e reembolso do IVA, no entanto também esta tecnologia tem lacunas suscetíveis de aumentar o VAT Gap.

A Comissão Europeia (2022) reconhece isso mesmo, desde o registo para efeitos de IVA até ao reembolso do IVA pelas administrações fiscais aos sujeitos passivos, todos os processos pelos quais este imposto atravessa estão informatizados e são realizados de forma eletrónica através de plataformas, no entanto, quer a plataforma VIES quer o MOSS contêm limitações e nem sempre se encontram funcionais a 100%. A atualização dos dados constantes da plataforma VIES é tardia, levando a que o cancelamento dos números de identificação do IVA não seja efetuado com a celeridade necessária para evitar a sua utilização, induzindo fornecedores em erro, e prejudicando a boa cobrança do imposto.

Por sua vez, o MOSS, de âmbito inicialmente bastante limitado, levava a que sujeitos passivos que prestassem mais do que um tipo de serviços se vissem confrontados com dificuldades várias, entre elas as dificuldades resultantes da exigência de um bom desenvolvimento tecnológico que nem sempre é detido pelos respetivos sujeitos passivos, tudo com consequências na boa cobrança do imposto.

Assim, a existência de diversos regimes de cobrança de imposto concretiza-se em dificuldades para os sujeitos passivos que dada a tecnologia associada pode levar a erros involuntários na sua utilização o que consequentemente terá impacto no valor de imposto a ser arrecadado pelas autoridades fiscais.

4.2 Efeito COVID-19

Num ano marcado pela pandemia Covid-19, muitas foram as medidas introduzidas pelas administrações dos Estados Membros, o que tornou o ano de 2020 muito instável em termos de mudanças no regime fiscal dos diversos países, afetando consequentemente a taxa efetiva de imposto e o VTTL.

As mudanças mais significativas foram registadas na Alemanha que procedeu à redução temporária da taxa normal de IVA passando de 19% para 16% e a reduzida de 7% para 5%. Para além da Alemanha, outros EM optaram por reduzir temporariamente as taxas aplicáveis aos serviços prestados pelos produtores mais afetados pelas medidas de proteção e de combate à Covid-19, como por exemplo a Áustria que reduziu temporariamente a taxa aplicada à restauração, turismo e cultura e a Irlanda que de forma similar aplicou temporariamente uma taxa de 9% (quando anteriormente era 13,5%) aos serviços de saúde e ao turismo.

Além de todas estas alterações, muitos EM optaram pela isenção ou redução da taxa de IVA a aplicar aos materiais de higiene e de proteção no combate à Covid-19. Por fim, foram ainda apresentados inúmeros benefícios e apoios aos setores e empresas mais afetadas pela crise.

Estados Membros	Receita Fiscal	VTTL	Base Tributável	Taxa Efetiva	<i>Compliance</i>
BE	-7,6%	-6,6%	-3,6%	-3,1%	-1,1%
BG	-0,4%	-3,9%	-0,9%	-3,1%	3,7%
CZ	-2,5%	-5,1%	-0,6%	-4,5%	2,7%
DK	3,5%	-0,3%	0,4%	-0,7%	3,8%
DE	-9,2%	-13,3%	-0,4%	-12,9%	4,6%
EE	-0,5%	-2,0%	0,2%	-2,2%	1,5%
IE	-10,8%	-8,6%	-2,1%	-6,6%	-2,4%
EL	-16,0%	-19,9%	-11,6%	-9,4%	4,8%
ES	-12,5%	-13,8%	-9,2%	-5,1%	1,5%
FR	-7,1%	-7,8%	-3,6%	-4,3%	0,7%
HR	-13,4%	-7,9%	-8,4%	0,6%	-6,1%
IT	-10,6%	-11,7%	-7,7%	-4,3%	1,3%
CY	-13,5%	-8,9%	-5,9%	-3,2%	-5,0%
LV	-2,3%	-6,0%	-3,2%	-2,9%	3,9%
LT	3,2%	1,3%	3,4%	-2,1%	1,9%

LU	0,8%	-3,1%	-0,5%	-2,6%	4,0%
HU	4,2%	-1,0%	3,0%	-3,9%	5,2%
MT	-9,1%	-11,3%	-11,7%	0,4%	2,5%
NL	1,5%	-2,8%	-1,5%	-1,4%	4,4%
AT	-6,6%	-5,8%	-3,6%	-2,2%	-1,0%
PL	2,1%	0,4%	1,4%	-1,0%	1,7%
PT	-10,6%	-10,8%	-7,0%	-4,0%	0,2%
RO	-1,2%	-0,9%	-3,6%	2,8%	-0,3%
SI	-10,3%	-10,4%	-4,7%	-5,9%	0,0%
SK	-0,1%	-1,4%	0,2%	-1,6%	1,3%
FI	0,2%	-2,2%	-0,7%	-1,5%	2,5%
SE	0,3%	-1,0%	0,1%	-1,1%	1,4%
Total	-6,9%	-8,9%	-3,6%	-5,5%	2,2%

Tabela 4 - Alteração das componentes do VAT GAP (2020 vs 2019)

Fonte: Case (2022)

O efeito diretamente provocado pelas alterações na base tributável e na taxa efetiva foi negativo na maior parte dos Estados Membros da União Europeia.

Em média, para os 27 EM o VTTL estimado, valor expectável de IVA teoricamente coletado tendo por base a legislação do IVA e regulamentos anexos, desceu 8,9%, em sete Estados Membros (Grécia, Espanha, Malta, Alemanha, Itália, Portugal e Eslovénia) o VTTL estimado desceu numa percentagem superior aos 10%.

As receitas do IVA acompanharam este declínio, decrescendo cerca de 7% na média dos 27 EM. No entanto, por outro lado, o *VAT Compliance* aumentou 2,2%, o que demonstra o correto funcionamento das empresas na cobrança do IVA aos seus clientes e no correto preenchimento das declarações fiscais, entregando o IVA cobrado nos cofres do Estado.

A tabela permite demonstrar que em 2020 a maioria dos EM (19 em 27) registou uma quebra das receitas fiscais do IVA, em média diminuíram cerca de 70 mil milhões de euros (6,9%), este decréscimo resulta dos transtornos provocados pela pandemia Covid-19, como a

redução da atividade económica (afetando a base tributável) e medidas impostas pelos Governos com mudanças na estrutura do consumo (redução da taxa de IVA).

O declínio é visível não apenas na receita fiscal como também no VTTL, onde apenas 2 países (Lituânia e a Polónia) aumentaram o valor expectável de IVA arrecado e apenas ligeiramente. A queda do VTTL foi mais acentuada que as receitas fiscais e totalizam aproximadamente 100 mil milhões de euros (8,9%) de IVA que não se espera receber nos cofres do estado.

Em suma, o ano de 2020 teve um impacto direto muito negativo na receita do IVA devido à redução da base tributável e taxa efetiva de imposto, o que está diretamente relacionado com a diminuição da atividade em setores como a restauração e o turismo, isto levou a medidas impostas pelos governos no combate à crise que avizinhava e consequentes taxas de imposto mais baixas quando comparados com outros setores de atividade. Por outro lado, apesar dos problemas económicos enfrentados por muitos contribuintes, o cumprimento legal do IVA aumentou e as estimativas demonstram um aumento de 2,2% no cumprimento da legislação.

5 Metodologia

5.1 Considerações Iniciais

A metodologia é uma etapa fundamental em qualquer dissertação, diz respeito à investigação empírica, a qual se inicia com as considerações metodológicas, posteriormente define-se os procedimentos metodológicos, cujo principal objetivo é dar resposta aos objetivos anteriormente delineados.

Vilelas (2009) afirmava que para um conhecimento ser considerado científico era necessário identificar as operações mentais e as técnicas que permitem a sua verificação, ou seja, determinar o método que possibilita chegar ao conhecimento.

A investigação qualitativa, segundo Coutinho (2023) caracteriza-se por ser um estudo não linear que no decorrer da investigação vai definindo o propósito e objetivo da pesquisa em resultado da revisão de literatura e da recolha de dados obtida.

O estudo de caso, uma das possibilidades de investigação qualitativa, é um estudo de fenómenos/contextos singulares em que cada caso é capturado, analisado e interpretado como único. Yin (2015) classifica um estudo de caso quanto ao objetivo da investigação, podendo ser:

- Descritivo – descreve o fenómeno inserido no seu contexto;
- Explanatório ou explicativo – procura explicar relações de causa e efeito do fenómeno estudado;
- Exploratório – trata com problemas pouco conhecidos e onde a informação é escassa. Objetiva definir hipóteses ou proposições para futuras investigações.

O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um acontecimento atual (o “caso”) ao pormenor analisando o seu contexto na realidade, especialmente, quando os limites entre o acontecimento e o contexto não possam ser claramente evidentes (Yin, 2015).

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

5.2 Metodologia Adotada

Definido o estudo a realizar como uma investigação qualitativa, é objetivo primordial recorrer ao método comparativo que é normalmente aceite nas ciências sociais e jurídicas, baseado na análise normativa e crítica da legislação fiscal aplicável.

Vilelas (2009) define método comparativo como o processo que realiza comparações com o objetivo de verificar semelhanças e explicar possíveis divergências entre os resultados obtidos. Collier (1993) corrobora esta afirmação ao elucidar que para além da importância no processo interpretativo e na construção do conhecimento, permite, ainda, colocar em evidência as semelhanças e os contrastes existentes entre os diversos casos de estudo.

Seguindo as tipologias de estudo de caso definidas por Yin (2015) quanto ao objetivo da investigação o estudo a realizar é considerado explanatório/explicativo. A investigação inicialmente prioriza uma análise à legislação atual face à legislação que foi, entretanto, descontinuada, visando comparar processos e analisar o impacto para os diferentes operadores económicos.

O primeiro objetivo de investigação é identificar as principais alterações introduzidas pelo regime especial de vendas à distância, ou seja, abordar as principais semelhanças e divergências quanto à forma como são tributadas as vendas à distância em sede de IVA. O segundo objetivo consiste em analisar de que forma esta simplificação de processos resulta em ganhos para os operadores económicos. Por fim, o terceiro objetivo é verificar se estes mecanismos permitem à AT uma maior eficácia e eficiência, traduzindo-se numa maior receita fiscal e, conseqüentemente, diminuindo as situações de não tributação, fraude e evasão fiscal.

Assim, segue-se um conjunto de casos práticos que pretendem exemplificar transações reais e onde são refletidas as principais alterações ocorridas na legislação em sede de IVA, nomeadamente nas vendas à distância B2C.

Caso Prático 1

O sujeito passivo “ABC” com sede ou estabelecimento estável em Portugal efetuou vendas intracomunitárias à distância de bens para Espanha, registando um volume de negócios anual bruto no montante de 850 000 euros.

É meu desejo analisar esta situação à luz da legislação atual e comparar os impactos quando comparado com a legislação anterior. De modo a verificar os pressupostos assentes na introdução da nova legislação no combate à evasão fiscal e na simplificação de processos, vou fazer uma comparação caso a mesma situação ocorresse com o país de origem sendo o Luxemburgo.

(Antes Diretiva (UE) 2017/2455)

Ao caso prático demonstrado vamos pressupor duas propostas de tributação, de modo a evidenciar as principais falhas existentes antes da entrada em vigor da Diretiva comunitária. Estas falhas baseavam-se nos diferentes sistemas de imposto existentes nos vários países europeus e que constituíam uma afronta aos princípios da neutralidade económica, equidade, igualdade e justiça tributária.

O Estado-Membro com a taxa de IVA mais baixa é o Luxemburgo, com uma taxa de IVA de 17%, assim, aplicada a tributação com base na origem o Luxemburgo iria ter uma vantagem competitiva face aos outros estados-membros e, consequentemente, uma maior atratividade fiscal. Por outro lado, iremos analisar a mesma situação no caso de ser Portugal o país de origem, cuja taxa de IVA é de 23%, superior em 6 pontos percentuais quando comparado com Luxemburgo.

Principio da Origem			
Luxemburgo		Portugal	
Valor Bruto Vendas	850 000,00 €	Valor Bruto Vendas	850 000,00 €
Tx. IVA Luxemburgo	17%	Tx. IVA Portugal	23%
Valor Total IVA Luxemburgo	144 500,00 €	Valor Total IVA Portugal	195 500,00 €
Valor Líquido das Vendas	705 500,00 €	Valor Líquido das Vendas	654 500,00 €
Valor pago pelo Consumidor Final	994 500,00 €	Valor pago pelo Consumidor Final	1 045 500,00 €

*Tabela 5 - Impacto económico de uma venda à distância Portugal vs Luxemburgo
Fonte: Elaboração Própria*

Embora o IVA seja um imposto neutro, dado que quem o suporta é o consumidor final, a verdade é que esta vantagem fiscal torna o país (Luxemburgo) mais atraente e competitivo,

o que permitia aos sujeitos passivos que efetuam vendas à distância localizarem-se em países cujo sistema fiscal é mais rentável.

Uma análise detalhada permite verificar que um consumidor final iria optar por comprar a sujeitos passivos localizados no Luxemburgo, na medida em que o valor a despendar era inferior. Aos sujeitos passivos que efetuam vendas à distância teriam um incentivo em localizar-se em países cuja taxa de imposto fosse inferior, na medida em que menos valor entregariam ao estado. Aliado a tudo isto, iria tornar países como Portugal a decair cada vez mais do ponto de vista económico com perdas abruptas ao nível da receita fiscal.

Resolução

(Após 01/07/2021)

Para apoiar os pequenos operadores económicos foram definidos limites globais para todos os estados-membros (EM), correspondente ao volume de negócios anual sem impostos, onde é permitidos aos sujeitos passivos que não ultrapassem o limite estabelecido optar por liquidar IVA à taxa legal em vigor no EM onde o sujeito passivo tem a sua sede ou estabelecimento estável. Porém, o sujeito passivo mantém a possibilidade de se registar para efeitos de IVA no EM de destino.

O artigo 6º-A do CIVA relativo à derrogação da regra de localização no EM do adquirente define um limiar comum no montante de dez mil euros, líquido de IVA, permitindo aos pequenos operadores que efetuem vendas à distância ficarem sujeitos a tributação no EM da sua sede ou estabelecimento estável.

Por outro lado, ao adotar o regime especial de vendas à distância – Regime da União, o sujeito passivo deve registar-se no OSS utilizando o número de identificação individual para efeitos de IVA, proceder à submissão trimestral da declaração de IVA, por via eletrónica, até ao final do mês seguinte a cada trimestre onde discrimina o imposto pelas diferentes taxas aplicáveis em cada estado-membro e, por fim, proceder ao respetivo pagamento de imposto.

Neste caso, quer o sujeito passivo se localize em Portugal ou no Luxemburgo, o impacto será exatamente o mesmo na medida em que ultrapassa o limite definido dos dez mil euros, logo está obrigado a liquidar e pagar IVA à taxa legal em vigor no estado-membro do destino (Espanha). Optando pela adesão ao regime especial das vendas à distância – Regime da União, através do registo no OSS tem a possibilidade de liquidar e pagar IVA à taxa legal em

vigor em Espanha mas a partir do território nacional, simplificando processos e evitando o registo para efeitos de IVA em Espanha.

A análise ao quadro seguinte permite verificar o impacto da medida implementada que veio promover a neutralidade fiscal e combater a evasão fiscal, uma vez que dependendo da localização do sujeito passivo, a operação será localizada no destino, submetendo ambos ao mesmo pagamento de impostos.

Princípio do Destino	
Valor Bruto Vendas	850 000,00 €
Tx. IVA Espanha	21%
Valor Total IVA Espanha	178 500,00 €
Valor Líquido das Vendas	671 500,00 €
Valor pago pelo Consumidor Final	1 028 500,00 €

Tabela 6 - Impacto Económico de uma venda à distância (Princípio do Destino)
Fonte: Elaboração Própria

Tal como abordado anteriormente, a derrogação ao artigo 6º-A do CIVA permite a localização das operações na origem e não no destino, no entanto, como o limiar é de valor reduzido (dez mil euros) não promove a evasão fiscal, apenas simplifica processos e permite algum planeamento fiscal.

Caso Prático 2

O sujeito passivo “ABC” com sede ou estabelecimento estável em Portugal efetua vendas à distância intracomunitárias de bens para o Luxemburgo no valor de 50 mil euros.

Resolução

(Antes 01/07/2021)

No apoio aos pequenos operadores económicos eram estabelecidos limites por cada Estado Membro através dos quais permitia aos sujeitos passivos, que não ultrapassassem o limite estabelecido, optar por liquidar IVA à taxa legal em vigor no Estado Membro onde o sujeito passivo tem a sua sede ou estabelecimento estável.

Para o caso dado, o SP efetuou vendas à distância de bens para o Luxemburgo no valor de 50 mil euros (líquido de impostos), valor este inferior aos 100 mil euros de limite estabelecido pelo Estado Membro. Isto permite ao SP ABC liquidar IVA à taxa legal em vigor em Portugal.

Por outro lado, se o limite estipulado fosse os 35 mil euros aquando do alcance deste limiar, o SP ABC teria de se registar para efeitos de IVA nesse EM, deixando de liquidar o IVA à taxa do país onde tem a sua sede ou estabelecimento estável.

Antes 01/07/2021	
Valor Líquido Vendas	50 000,00 €
Tx. IVA Portugal	23%
Valor Total IVA Portugal	11 500,00 €
Valor pago pelo Consumidor Final	61 500,00 €

*Tabela 7 - Impacto Económico de uma venda à distância (Antes Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto)
Fonte: Elaboração Própria*

(Após 01/07/2021)

Com a entrada em vigor das novas diretrizes da UE, existe agora a possibilidade de o sujeito passivo aderir ao Regime especial de vendas à distância e, desta forma, evitar as complexidades associadas ao registo para efeitos de IVA no EM de consumo quando as transações ultrapassavam o limite estabelecido pelos EM.

Neste novo regime, ao contrário da legislação anterior em que cada EM definia o seu próprio limite, o legislador define um limite de 10 mil euros comum e global para todo este tipo de operações na UE.

O artigo 6.º-A do CIVA, derrogação à regra de localização no Estado-Membro do adquirente, sofre alterações com a entrada em vigor da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto, o que permite apoiar os pequenos operadores económicos estabelecidos num único EM e que marginalmente possam efetuar vendas à distância intracomunitárias de bens, determina que, quando o montante das 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 euros, as operações em causa se consideram efetuadas no EM de estabelecimento do prestador.

Assim, a partir de 1 de julho de 2021 após atingir o limite estipulado o SP ABC pode (i) manter o que já fazia até 1 de julho de 2021, registar-se para efeitos de IVA em cada um dos EM que alcance os 10 mil euros ou, (ii) optar pelo regime do OSS (One Stop Shop) e declarar o IVA devido nos diversos EM através do balcão único disponibilizado no país da sua sede ou estabelecimento estável.

Neste caso, o SP ABC ultrapassa o limite definido de 10 mil euros e, deste modo, está obrigado a liquidar e pagar IVA à taxa legal em vigor no Estado-Membro de consumo (Luxemburgo). Porém, dada a entrada em vigor do novo regime, através do registo no OSS o SP ABC tem a possibilidade de liquidar e pagar IVA à taxa legal em vigor no Luxemburgo a partir do território nacional, evitando o registo para efeitos de IVA no EM de consumo.

Após 01/07/2021	
Valor Líquido Vendas	10 000,00 €
Tx. IVA Portugal	23%
Valor Total IVA Portugal	2 300,00 €
Valor pago pelo Consumidor Final	12 300,00 €
Valor Líquido Vendas	40 000,00 €
Tx. IVA Luxemburgo	17%
Valor Total IVA Luxemburgo	6 800,00 €
Valor pago pelo Consumidor Final	46 800,00 €

OU

Após 01/07/2021	
Valor Líquido Vendas	50 000,00 €
Tx. IVA Luxemburgo	17%
Valor Total IVA Luxemburgo	8 500,00 €
Valor pago pelo Consumidor Final	58 500,00 €

*Tabela 8 - Impacto Económico de uma venda à distância (Após Lei n.º 47/2020, de 24 de Agosto)
Fonte: Elaboração Própria*

Assim, embora saibamos que o IVA é um imposto neutro, parece que após a entrada em vigor das novas regras poderá ser possível ajustar margens e tornar o vendedor mais competitivo no mercado. A nível de simplificação é um processo bastante vantajoso.

Caso Prático 3

O sujeito passivo “ABC”, sem sede ou estabelecimento estável na UE, efetua durante o ano civil em curso e no anterior vendas à distância intracomunitárias de bens no valor total de 150.000 euros. Assumimos que Espanha é o EM onde se inicia a expedição/transporte e Luxemburgo o EM de consumo.

Resolução

(Antes 01/07/2021)

O volume de vendas líquido (100.000 €) é superior ao limite estabelecido pelo Estado Luxemburguês a partir do qual os sujeitos passivos que efetuem vendas à distância intracomunitárias de bens a consumidores finais estão obrigados a registar-se para efeitos de IVA.

Neste caso, uma vez ultrapassado esse limite o procedimento a adotar é idêntico ao de um sujeito passivo com sede ou estabelecimento estável na UE, isto é, o sujeito passivo “ABC” está obrigado a registar-se para efeitos de IVA no Luxemburgo.

(Após 01/07/2021)

O regime de balcão único permite aos sujeitos passivos sem sede ou estabelecimento estável na UE poderem adotar o regime especial de vendas à distância de bens para declarar e pagar o IVA relativo às vendas à distância intracomunitárias de bens.

Não necessitando de se registar para efeitos de IVA em cada um dos EM de consumo, o IVA devido relativo às vendas à distância intracomunitárias de bens pode ser declarado e pago num único EM (o denominado Estado-Membro de identificação), que será o EM onde se inicia a expedição ou transporte dos bens. Para os casos em que existam vários EM de expedição ou início do transporte, o SP terá de escolher apenas um como EM de identificação e fica vinculado durante o ano civil em curso e para os dois anos seguintes.

Na adoção deste regime o sujeito passivo deve:

1. Registar-se no OSS, solicitar junto EM identificação o número de identificação individual para efeitos de IVA;
2. Submeter DPIVA trimestralmente, até ao fim do mês seguinte;
3. Na submissão da DPIVA discriminar o imposto pelas diferentes taxas aplicáveis a cada EM;
4. Efetuar pagamento até ao fim do mês seguinte a cada trimestre.

Antes 01/07/2021	Após 01/07/2021
Até alcançar o limiar anual de vendas do Estado Membro de chegada dos bens, os vendedores liquidavam IVA do Estado Membro de partida dos bens. [sendo que este limiar variava de Estado Membro para Estado Membro (ex.: 35 000€ em Portugal e 100 000€ na Alemanha)]	Mantém-se a lógica, com a diferença do limiar existente passar a ser o mesmo para cada Estado Membro, ou seja 10.000€.
Quando o limiar anual era alcançado num determinado Estado Membro, o vendedor registava-se para efeitos de IVA nesse Estado Membro e deixava de liquidar o IVA do país de partida dos bens.	Agora, ao chegar aos 10.000€ o Vendedor pode: - Manter o que já fazia antes de 1 de julho de 2021, ou seja, registar-se para efeitos de IVA em cada um dos Estados Membros em que alcance os 10.000€; - Optar pelo regime do OSS e declarar o IVA devido nos diversos EM através do portal do EM da sede da empresa (evitando o registo nos diversos EM).

*Tabela 9 - Atualização regras em sede de IVA (Artigo 6.º-A CIV4)
Fonte: E-Commerce & VAT – New Guidelines (Castilho, 2021)*

Caso Prático 4

O sujeito passivo “ABC” com sede ou estabelecimento estável na Noruega efetua vendas à distância a consumidores finais da UE (B2C) de bens importados em remessas de valor não superior a 150 euros. Porém, alguns desses bens são expedidos diretamente da Noruega enquanto outros são expedidos do Chile.

Resolução

(Antes 01/07/2021)

Aquando da importação de uma remessas de bens, de valor não superior a 22 euros, remetente de um território/país terceiro por parte do sujeito passivo “ABC”, esta importação no território nacional goza de uma isenção de imposto.

Assim, na importação de remessas de bens superiores a 22 euros, o consumidor final é o responsável por suportar os custos aduaneiros e o valor do IVA cobrado pela alfândega no momento da importação.

(Após 01/07/2021)

Através do novo regime de vendas à distância e dada a situação descrita, o sujeito passivo “ABC” não tem sede ou estabelecimento estável na UE, mas sim na Noruega, país este que pertence à lista de países terceiros com os quais a UE celebrou um acordo de assistência mútua de cooperação administrativa e de luta contra a fraude e a cobrança de créditos no âmbito do IVA. Neste sentido, para os países terceiros que pertencem a esta lista, foram determinadas regras especiais consoante a origem da expedição dos bens importados.

Assim, se os bens forem expedidos diretamente de um país pertence à lista de países terceiros com os quais a UE celebrou um acordo de assistência mútua, o sujeito passivo pode registar-se no Regime especial de vendas à distância de bens - Regime Importação, podendo escolher qualquer EM como EMI. Por outro lado, se os bens forem expedidos diretamente de um país que não pertence à lista de países terceiros com os quais a UE celebrou um acordo de assistência mútua, o sujeito passivo não pode registar-se no Regime especial de vendas à distância de bens, tendo nestes casos de designar um intermediário para poder utilizar o Regime de importação.

Posto isto, quando o sujeito passivo “ABC” importa bens expedidos diretamente da Noruega pode optar pela aplicação do Regime especial de vendas à distância de bens, uma vez que são cumpridos todos os requisitos exigidos:

1. Estabelecido na UE ou num país que celebrou um acordo de assistência mútua de cooperação administrativa, luta contra a fraude e a cobrança de créditos no âmbito do IVA;
2. Efetua vendas à distância de bens importados a consumidores finais na UE (B2C);
3. Os bens são expedidos diretamente de um país pertencente à lista de países terceiros com os quais a UE celebrou acordo de assistência mútua;
4. Os bens importados não estão sujeitos a impostos especiais de consumo e o valor da remessa não é superior a 150 euros.

No entanto, quando o sujeito passivo “ABC” importa bens expedidos diretamente do Chile não pode adotar o Regime especial de vendas à distância e, desta forma terá de designar um intermediário para poder utilizar o Regime de importação, este procedimento ocorre uma vez que não cumpre a totalidade dos requisitos mencionados.

Caso Prático 5

O sujeito passivo “ABC”, sem sede ou estabelecimento estável na UE, efetua vendas à distância de bens importados de um país/território terceiro em remessas de valor não superior a 150 euros. Estas vendas a consumidores finais são realizadas através de uma interface eletrónica para adquirente (consumidores finais) na UE.

Resolução

(Antes 01/07/2021)

Na importação de remessas de bens de um país/território terceiro efetuadas pelo sujeito passivo “ABC”, quando o valor intrínseco não ultrapassar os 22 euros, é possível gozar da isenção de imposto no momento em que ocorre a importação no território nacional.

Porém, nas situações em que o valor intrínseco das remessas de bens importadas é superior a 22 euros, o consumidor terá de suportar os direitos aduaneiros e o respetivo imposto cobrado pela alfândega no momento da importação.

(Após 01/07/2021)

O sujeito passivo “ABC”, sem sede ou estabelecimento estável na UE, pode adotar o Regime especial de vendas à distância – Regime da importação (IOSS) e, deste modo, declarar e pagar o IVA relativamente a vendas à distância de bens importados quando indiquem um intermediário com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional. Neste caso, pode a interface eletrónica assumir a função de intermediário facilitando as vendas à distância de bens importados, no entanto, é necessário que a interface eletrónica tenha sede ou estabelecimento estável na UE.

Para o caso em estudo, de acordo com o artigo 3º, nº9 do CIVA, cabe à interface eletrónica a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações de IVA estabelecidas para o Regime da importação (IOSS), uma vez que se considera que adquiriu e transmitiu os bens em nome próprio independentemente do fornecedor estar localizado ou não na UE, fazendo-o em nome e por conta do SP que a designou como intermediário.

5.3 Considerações Finais

É notório o impacto do comércio eletrónico na economia atual, vivenciamos um crescimento exponencial deste tipo de transações numa era cada vez digital, impactada em grande parte pela pandemia Covid-19. Desde cedo surgiu a necessidade de regular este tipo de transações, no entanto, nem sempre com os mesmos princípios e com constantes alterações às regras de tributação.

A análise aos diversos casos permite aferir sobre a persistência dos legisladores no combate à fraude e evasão fiscal, aliada a mecanismos que permitam a melhor coleta do imposto por parte das autoridades fiscais dos diversos países e, conseqüentemente, o aumento das receitas fiscais.

Os diversos casos apresentados permitem verificar o impacto que as alterações introduzidas na legislação têm no comércio eletrónico e, de que forma as mesmas afetam os diversos operadores económicos, desde o Estado, até ao consumidor final e ao sujeito passivo que emite a fatura.

O caso 1 permite evidenciar o maior impacto que a legislação sofreu face a todas as alterações que foram efetuadas, é possível comprovar a elevada redução dos custos administrativos, dado que tornou um processo que era bastante complexo num processo bastante mais simples, permitindo aos utilizadores liquidarem IVA à taxa de outros EM através de um balcão único. Para além disso, evidencia a vantagem fiscal que países com taxas de imposto mais atrativas detinham face a países cuja taxa de imposto era mais elevada.

Anteriormente, uma venda à distância a um consumidor final tributada no país da origem, país cujo emitente detinha a sua sede ou estabelecimento estável, provocava uma vantagem fiscal para países com taxa de IVA mais baixa. Isto incentivou ao registo abusivo para efeitos

fiscais nestes países, o que originou uma perda de receita fiscal abrupta para países cuja taxa de imposto era mais elevada.

O caso 2 exclui a diferença entre os princípios de tributação, evidenciando o impacto da introdução do limiar de simplificação. Após 1 de julho de 2021 passa a existir um limite igual para cada EM, no montante de 10 mil euros líquido de IVA, até esta data o limiar era definido por cada EM. Este limiar auxilia os pequenos operadores económicos, cujo volume de negócios anual para transações B2C de vendas à distância permaneça abaixo dos 10 mil euros, permitindo a cobrança e pagamento do IVA no país de origem, dada a simplificação de processos, é possível ao vendedor/prestador de serviços liquidar IVA à taxa mais vantajosa desde que não ultrapasse o limite referido.

A análise ao Caso 3 é idêntica ao Caso 2, no entanto, aplica-se a SP sem sede ou estabelecimento estável na UE. O tratamento é em todo idêntico, no entanto, com a introdução das novas regras em sede de IVA e do alargamento do MOSS, é possível agora através do Regime Extra-União o registo para efeitos de IVA num EM a SP não estabelecidos na UE. Este SP deve registar-se no OSS e solicitar junto do EM, denominado de identificação, o número de identificação individual para efeitos de IVA. O alargamento do balcão único simplifica, assim, o cumprimento de obrigações fiscais em matéria de IVA, sem deixar de assegurar a efetiva cobrança do imposto no EM do consumo.

Foi criado um regime especial para as vendas à distância de bens importados de países terceiros para a UE, com vista a facilitar a declaração e o pagamento do IVA devido na venda de bens de baixo valor, ou seja, bens expedidos numa remessa com um valor intrínseco não superior a 150 euros. O caso 4 procura explicar os requisitos necessários para que os fornecedores, que vendam bens expedidos ou transportados de um país terceiro a adquirentes particulares na UE, cobrem ao adquirente o IVA sobre as vendas à distância de bens de baixo valor e que declarem e paguem este IVA através do balcão único para as importações.

O caso 5 tem como objetivo evidenciar o importante papel que as plataformas eletrónicas irão desempenhar com a implementação da Lei n.º 47/2020, de 24 de agosto. Para assegurar a efetiva cobrança do imposto devido nas transações efetuadas por intermédio de plataformas eletrónicas, estas passam a ser consideradas como um fornecedor presumido. É da responsabilidade destas plataformas a cobrança do IVA nas vendas à distância de bens importados de valor inferior a 150 euros e, independentemente do seu valor, sempre que o

fornecedor não se encontre registado na UE e os bens sejam expedidos a partir de um território terceiro.

Em suma, as constantes alterações/atualizações à legislação do comércio eletrónico têm vindo a ter grandes impactos em todos os operadores económicos. Se por um lado auxilia as autoridades fiscais dos diversos Estados Membros na correta coleta e, consequente, cobrança de imposto, aumentando as receitas fiscais dos Estados. Por outro lado, simplifica processos e reduz custos administrativos impactando diretamente quem transaciona nesta economia. Estas alterações têm ido de encontro ao estipulado pela OCDE, em que os princípios fiscais que orientam o comércio tradicional devem também ser aplicados ao comércio eletrónico, desta feita a crescente preocupação com o combate à evasão e fraude fiscal, em concordância com o princípio da equidade e neutralidade fiscal tem impactado a tributação do comércio eletrónico, com impacto direto no regime especial das vendas à distância.

Embora se verifique uma simplificação dos processos declarativos e uma diminuição da evasão e da fraude fiscal, é desejo que no futuro estes números baixem ainda mais dado que continua a existir subavaliação na importação de bens de baixo valor e o limiar de simplificação global introduzido pode agravar o risco de os sujeitos passivos declararem valores inferiores aos reais. Recomendo, no futuro, a possibilidade de utilização de sistemas de cobrança que possam ser mais eficazes no combate à fraude fiscal em sede de IVA e no âmbito do comércio eletrónico. Para além disso, seria interessante a introdução de procedimentos que permitam produzir estimativas relativas ao desvio do IVA, deste modo, sugiro como investigação futura, e recorrendo a dados disponibilizados pela AT, o estudo de um mecanismo que permita produzir estimativas relativas ao desvio do IVA.

6 Conclusão

Os avanços tecnológicos das últimas décadas conduziram à digitalização em todos os domínios do comércio. As transações associadas ao comércio eletrónico, nomeadamente, as vendas à distância de bens têm crescido exponencialmente na União Europeia e em todo o mundo.

Esta realidade provoca mudanças na fiscalidade que necessita de se adaptar aos novos desafios que são constantemente impostos pela revolução digital. Sem estas mudanças provocadas pelos dinamismos do comércio eletrónico, a tributação aplicada às transações digitais rapidamente tornar-se-ia obsoleta. Deste modo, com o objetivo de modernizar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico transfronteiriço, assegurar maior neutralidade fiscal no tratamento das empresas estabelecidas na UE e introduzir mecanismos de simplificação no cumprimento das obrigações de IVA, as regras deste imposto têm sofrido constantes alterações, essencialmente a partir de 1 de julho de 2021.

O principal objetivo destas novas disposições é lançar bases sólidas para uma tributação competitiva, justa, simples e resistente à fraude nas transações do comércio eletrónico. Assim, propus-me a analisar um conjunto complexo de novas disposições e esclarecer se as novas regras estão de acordo com os princípios de tributação, ou seja, concluir sobre as finalidades pretendidas quanto à simplificação, à igualdade de condições entre EM e à resistência à fraude e evasão fiscal.

Este trabalho reflete a evolução na legislação do IVA, nomeadamente, no que concerne ao Comércio eletrónico e teve como finalidade identificar as principais alterações introduzidas pela Lei n° 47/2020, de 24 de agosto. Uma vez que se trata de uma alteração legislativa de carácter fiscal, investigou-se as diversas alterações e as principais normas aplicadas à atual legislação transposta pela UE no normativo nacional. Neste contexto, recorrendo ao método comparativo, foram identificadas as diferenças entre a legislação aplicável antes e após a implementação do Regime especial das vendas à distância, cujo objetivo era realçar as diferenças existentes.

Apuradas as principais diferenças, o principal objetivo foi perceber em que medida estas alterações cumpriram com aquilo que era desejado, isto é, simplificação no cumprimento das obrigações fiscais, combate à evasão fiscal e assegurar maior neutralidade no tratamento das empresas.

Em termos de resultados e objetivo propostos o presente estudo permitiu verificar que as novas regras aplicadas ao comércio eletrónico vão de encontro aos princípios de tributação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nomeadamente o princípio da neutralidade fiscal (o rendimento originário de uma atividade deve ser tratado de forma equitativa), o princípio da eficiência (redução dos custos para os contribuintes e autoridades fiscais) e o princípio da equidade (tributação de forma justa, reduzindo os riscos de fraude e evasão fiscal).

Para além disso, foi possível verificar o impacto destas alterações nos diversos operadores económicos. O consumidor final é sempre o menos afetado na medida em que o impacto neste é neutro dada a natureza do imposto, por outro lado, para a pessoa responsável pela transmissão ou prestação de serviços as novas regras permitiram uma redução dos custos administrativos e de *compliance* com o alargamento do MOSS e a introdução do balcão único para as importações (IOSS). Isto permitiu uma simplificação de processos que acompanhado com a introdução do limiar global dos 10.000 euros (empresas que faturem menos de dez mil euros podem liquidar IVA à taxa da sede da empresa) proporcionou uma maior neutralidade entre os diversos EM, algo que antes não acontecia. Ao nível das autoridades fiscais verificamos que as regras introduzidas auxiliam o combate à evasão e fraude fiscal, bem como foi possível analisar que ao longo dos anos o VAT Gap é cada vez menor o que origina uma coleta de imposto mais eficaz e eficiente.

7 Bibliografia

- Abdulkarimli, O. (2015). E-signature and Taxation of E-commerce. *Baku State University Law School*, 99 (1), 97-107.
- ACEPI. (2022). *Economia Digital em Portugal*. Obtido de <https://www.acepi.pt/media/a5afiwqh/estudo-economia-digital-2022.pdf>
- Agrawal, D. R., & Fox, W. F. (2017). Taxes in an e-commerce generation. *International Tax and Public Finance*, 24, 903-926.
- Almeida, V. (2018). *IVA no Comércio Eletrónico - Quais os obstáculos em sede de IVA dos bens adquiridos*. [Dissertação de mestrado, UCP - Universidade Católica Portuguesa].
- Argilés-Bosch, J. M., Ravenda, D., & García-Blandón, J. (2021). E-commerce and labour tax avoidance. *Critical Perspectives on Accounting*, 81, 1-22.
- Castilho, L. (2021). *E-Commerce & VAT – New guidelines & Webinar by PT Tax Authorities*. Obtido de Belim Castilho - Portuguese Tax Lawyers.
- Chaffey, D., & Ellis-Chadwick, F. (2019). *Digital Marketing: Strategy, Implementation and Practice*. London: Pearson.
- Charlet, A., & Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax notes international*, 59 (12), 943-954.
- Cnossen, S. (2022). The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it. *International Tax and Public Finance*, 29, 215-236.
- Cockfield, A. J. (2005). Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. *Yale JL & Techo*, 8, 136-187.
- Cockfield, A., Hellerstein, W., & Lamensch, M. (2019). *Taxing Global Digital Commerce (2ª ed.)*. London: Kluwer Law International B.V.
- Collier, D. (1993). The Comparative Method. *Political Science: The State of Discipline II*, Ada W. Finifter, ed., *American Political Science Association*, 105-119.
- Cordell, A. (1997). Taxing the Internet: The Proposal for a Bit Tax. *Harvard Law School*, Working paper No. 5-7.
- Coutinho, C. P. (2023). *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas - Teoria e prática (2ª ed.)*. Coimbra: Almedina.
- Doernberg, R. L., & Hinnekens, L. (1999). *Electronic Commerce and International Taxation*. Kluwer Law International.
- Dolfen, P., Einav, L., Klenow, P. J., Klopach, B., Levin, J. D., Levin, L., & Best, W. (2023). Assessing the Gains from E-Commerce. *American Economic Journal: Macroeconomics* 15 (1), 342-370.
- Esteves, L. F., & Bastos, R. C. (2022). RITI: vendas à distância. *Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Estrela, C. (2018). *Metodologia Científica (3ª ed.)*. Porto Alegre: Artes Médicas.
- Europeia, C. (2017). *Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer*.
- Europeia, C. (2022). Questions and Answers: VAT Gap 2022 report.
- Europeia, U. (2018). Digital economy & society in the EU.
- Goolsbee, A. (2000). In a World without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce. *Quarterly Journal of Economics*, 115, 561-576.
- Hide, H. (1998). Report No. 105-808, Part I. *House of Representatives*, 1-21.
- Jedrzejczak, J., Barska, A., & Sinicakova, M. (2019). Level of development of ecommerce in EU countries. *Management*, 23 (1), 209-224.
- Keen, M., & Smith, S. (2007). VAT fraud and evasion: What Do we know and what can be done? *IMF Working Paper*, 7 (31), 1-31.
- Lamensch, M. (2017). European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce:

- A Critical Assessment. *International VAT Monitor*, 28 (2).
- Ligthart, J. E. (2004). *Consumption Taxation in a Digital World*. Tilburg University.
- Lucking-Reiley, D., & Spulber, D. F. (2001). Business-to-Business Electronic Commerce, 15 (1). *Journal of Economic Perspectives*, 55-68.
- McLure, C. E. (2000). *The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal*. Hoover Press: Stanford, 49-114.
- McLure, C. E. (2001). Tax Policy in the European Union. *Research Center for Economic Policy*.
- OCDE. (1997). Emerging Issues in Tax Reform. 42.
- OCDE. (2003). *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*.
- OCDE. (2006). International VAT/GST Guidelines.
- OCDE. (2011). Environmental Taxation, A Guide for Policy Makers.
- OCDE. (2017). International VAT/GST Guidelines.
- Ouvidor, A., & Pinheiro, L. (2019). O futuro das vendas à distância de bens na UE. *Jornal Económico*. <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-futuro-das-vendas-a-distancia-de-bens-na-ue>, acedido em 23 de abril de 2023
- Palma, C. (2015). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado (6ª ed.)*. Coimbra: Almedina.
- Palma, C. (2021). *Estudos de IVA VI*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, E. (2021). E-commerce – novas regras em IVA. *Vida Económica*, 14.
- Ramadas, J. (2019). *A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce*. [Dissertação de mestrado, UCP - Faculdade de Direito].
- Roggeveen, A. L., & Sethuraman, R. (2020). How the COVID Pandemic May Change the World of Retailing. *Journal of Retailing*, 96 (2), 169-171.
- Roriz, F. (2022). *Tributação do comércio eletrónico e plataformas digitais - aspetos contabilísticos e fiscais*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados .
- Ryan, T., & Miethke, E. (1998). The Seller-State Option: Solving the Electronic Commerce Dilemma. *State Tax Notes*, 15, 881-892.
- Sarmiento, J. M., & Matos, C. (2020). *Manual Teórico-Prático do IVA (2ª ed.)*. Coimbra: Almedina.
- Subagja, A. D. (2023). Analysis of Factors Leading to E-commerce Adoption. *Apollo: Journal of Tourism and Business*, 1(1), 1-5.
- Swinkels, J. (2008). Carousel fraud in the European Union . *International VAT Monitor*, 19 (2), 103-113.
- Szczypinska , A. (2018). What drives the VAT gap in the European Union? *MF Working Papers*, 30, 1-15.
- Tofan, M., & Bostan, I. (2022). Some Implications of the Development of E-Commerce on EU Tax Regulations. *Laws*, 11(1), 1-26.
- Turban, E., King, D., Lee, J. K., Liang, T.-P., & Turban, D. C. (2015). *Electronic Commerce: A Managerial and Social Networks Perspective (8ª ed.)*. Springer.
- UNCTAD. (2021). *Digital Economy Report*. United Nations. Obtido de https://unctad.org/system/files/official-document/der2021_en.pdf
- Vengattil, M. (2020). IBM to break up 109-year old company to focus on cloud growth. *Reuters*.
- Vilelas, J. (2009). *O processo de construção do conhecimento (1ª ed.)*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Wagner, A., & Anderson, W. (1999). Origin-Based Taxation of Electronic Commerce. *State Tax Notes*, 17, 187-192.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: Planejamento e métodos (5ª ed.)*. Porto Alegre: Bookman.
- Zhu, H., Ou, C., Heuvel, W.-J., & Liu, H. W. (2017). Privacy calculus and its utility for personalization services in e-commerce: An analysis of consumer decisionmaking. *Information and Management*, 54(4), 427-437.